



# جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

## كلية الدراسات العليا

### محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية

(دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري)

**Environmental Cost Accounting And Its Role**

**In Improving The Quality of Financial Reports**

(Field Study on Industrial Firms in Industrial Area Khartoum  
North)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدارس :

عمر عبد الله احمد عمر

إشراف:

الدكتور/ اسماعيل عثمان محمد النجيب

أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد - كلية الدراسات التجارية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1438هـ - 2017م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

قال الله تعالى :

(وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرُ اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولَهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى  
عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ (105))

صدق الله العظيم

سورة التوبة ، الآية (105)

## الاهداء

إلى.....

ظلال الرحمة الممدودة وينايع العطاء الثر

امي

إلى.....

تلك الروح الطاهرة في السماوات العلي

ابي

الباحث

## الشكر والتقدير

الشكر لله أولاً وأخيراً والذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف خلق الله أجمعين سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين ، الحمد لله الذي وفقني لإتمام بحثي هذا .  
يطيب لي أن اتقدم بالشكر إلى إدارة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لي فرصة الدراسة، وأتقدم بوافر شكري وخالص تقديري إلى السراج الذي أنار لي طريق العلم والمعرفة الاستاذ الجليل **الدكتور/ اسماعيل عثمان محمد النجيب** فكان لإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته القيمة بالغ الاثر حتى اكتمل هذا البحث . اتقدم بخالص شكري لأسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا واسرة مكتبة النيلين وأسرة مكتبة جامعة امدرمان الاسلامية وأسرة مكتبة جامعة الزعيم الأزهري.  
كما أشكر كل من ساعدني في إخراج هذا البحث بصورته النهائية.

الباحث

## المستخلص

تتاول البحث موضوع محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية . وتمثلت مشكلة البحث في اهمال الشركات الصناعية السودانية لقياس التكاليف البيئية, وعدم إدراج التكاليف البيئية بالصورة الصحيحة والدقة المطلوبة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة، مما كان له الأثر السلبي علي جودة هذه التقارير المالية وعلي جودة القرارات المتخذة بواسطة مستخدمي هذه التقارير .

هدفت الدراسة الي تسليط الضوء علي مفهوم وطبيعة محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت الصناعية .  
نبعت اهمية الدراسة في كونها تمثل اضافة للدراسات السابقة عن الاطار الفكري والتطبيقي لمحاسبة التكاليف البيئية.

اتبعت منهجية الدراسة الاسلوب الاستنباطي والاستقرائي والوصف التحليلي في جمع وتحليل البيانات من واقع المصادر الأولية والثانوية حيث استطلعت الدراسة عينة من المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري.

لتحقيق اهداف الدراسة اختبرت الفرضيات الاتية ، توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة، محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية، محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الي الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة.

من اهم نتائج الدراسة ، ان محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية ، وانه توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية .

اوصت الدراسة بالأهتمام بمحاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية لتوفير المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات البيئية ، وان محاسبة التكاليف البيئية التي توفر معلومات لجودة العرض والافصاح ، العمل على زيادة الوعي البيئي للمجتمع والحكومة والشركات الصناعية.

## **Abstract**

The study examined the cost accounting of environment and its role in improving the quality of financial reports. The problem of study indicated that measurement of environmental cost is neglected by Sudanese industrial firms and they don't state it in an appropriate and accurate manner in the annual published financial reports. This negligence has adverse effect on the quality of financial reports and decisions made by decision-makers. The study aimed to shed lights on the nature and concept of environmental cost accounting and quality of improving financial reports for industrial firms.

The significance of study is considered to be a contribution to the previous studies on the theoretical framework and application of environmental cost accounting.

The study used the induction and deduction methods and the descriptive analysis for collecting and analyzing data from the primary and secondary sources. A sample of industrial firms at industry area, Khartoum North was subject to the questionnaire.

To achieve the objectives of study, the hypotheses were tested as follows: the environmental cost accounting provides information about the cost of environment for various firm activities so that it would share to increase understanding and comparing the financial reports of firms. The environmental cost accounting would assist in improving the quality of financial reports on the basis of reasonable, objective and reliable information. It would also assist in disclosure of environmental accounting by providing information on the cost of environment which would lead to accuracy and fair financial reports about firms.

The most important findings showed that the environmental cost accounting would assist disclosure of environmental accounting by providing information on environmental performance of industrial firms. The provision of information about environmental cost would decline the cost of damage produced by industrial waste.

It is recommended that it is necessary to give more consideration for environmental cost accounting in industrial firms in order to provide information related to decisions making on environment. The environmental cost accounting which provides information to improve the quality of disclosure and presentation should increase the environmental awareness within the society, government and industrial firms.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الاشكال
ك	فهرس الملاحق
1	المقدمة
2	أولاً : الاطار المنهجي
6	ثانياً : الدراسات السابقة
26	<b>الفصل الأول : الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف البيئية</b>
27	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف وأنواع التكاليف البيئية
32	المبحث الثاني : الافصاح عن التكاليف البيئية
38	<b>الفصل الثاني : مفهوم واهداف وأنواع وخصائص التقارير المالية</b>
39	المبحث الأول : مفهوم وأهداف وأنواع التقارير المالية
44	المبحث الثاني : الخصائص النوعية للتقارير المالية
52	<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية</b>
53	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية
62	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
97	الخاتمة
98	أولاً : النتائج
99	ثانياً : التوصيات
101	قائمة المصادر والمراجع
106	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	نموذج لقائمة الدخل لشركة x في السنة المنتهية 12/31/.....	(1/1/2)
43	نموذج لقائمة المركز المالي لشركة x في السنة المنتهية 12/31/.....	(2/1/2)
45	نموذج لقائمة التدفقات النقدية لشركة x في السنة المنتهية 12/31/.....	(3/1/2)
46	نموذج قائمة الارباح المحتجزة لشركة x عن السنة المنتهية في 12/31/....	(4/1/2)
52	نموذج شركة Linowes قائمة النشاط الاجتماعي عن السنة المنتهية في 12/31	(1/2/2)
53	نموذج شركة (ESTES)	(2/2/2)
54	نموذج (Brother)	(3/2/2)
59	الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري	(1/1/3)
61	الطاقات التصميمية والسنوية لقطاع الغذائية	(2/1/3)
62	الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغزل والنسيج	(3/1/3)
62	الطاقات التصميمية السنوية للصناعات التعدينية غير المعدنية	(4/1/3)
63	الطاقات التصميمية والفعالية السنوية للمنتجات المعدنية	(5/1/3)
63	الطاقات التصميمية السنوية لقطاع صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر	(6/1/3)
65	مساحات القطاعات الصناعية الرئيسية	(7/1/3)
68	الثبات والصدق الإحصائي لآراء أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(1/2/3)
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
71	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
72	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
73	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
74	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(7/2/3)
76	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى	(8/2/3)
77	الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية	(9/2/3)

	الاولى	
78	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(10/2/3)
79	الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(11/2/3)
81	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(12/2/3)
82	الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(13/2/3)
84	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الأولى	(14/2/3)
86	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(15/2/3)
88	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الثانية	(16/2/3)
90	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(17/2/3)
92	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الثالثة	(18/2/3)
94	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(19/2/3)
96	ملخص نتائج اختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة	(20/2/3)

## فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
60	الموقف الحالي للقطاعات الرئيسية بمنطقة بحري	(1/1/3)
70	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
71	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
72	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
73	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/2/3)
74	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
75	الرسم البياني لآراء أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
87	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(7/2/3)
91	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(8/2/3)
95	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(9/2/3)
97	ملخص نتائج اختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة	(10/2/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
108	تحكيم الاستبانه	(1)
109	استماره الاستبانه	(2)
114	قائمة باسماء محكمي الاستبانه	(3)

## المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي

### تمهيد :

تعتبر محاسبة التكاليف البيئية مصدر رئيسي للمعلومات المرتبطة بانشطة العمليات البيئية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة , ونتيجة لاهتمام التنظيمات الحكومية والاهلية والدولية والهيئات المهنية والاكاديمية بالبيئة والتنمية المستدامة تم ادخال التكاليف البيئية ضمن الاطار العام للنظام المحاسبي , وقد تزايد الاتجاه نحو الافصاح عن الاداء البيئي للشركات في التقارير السنوية والمرحلية. وتعتبر التقارير المالية وسيلة من وسائل توصيل المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها, وتحتوي بالإضافة للقوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتي لا توجد بالقوائم المالية, وهي مخرجات النظام المحاسبي التي يتم اعدادها بطريقة مبسطة ومختصرة وتشمل على بيانات ومعلومات كبيرة الحجم بهدف بيان المركز المالي ونتائج الاعمال للمشروع في فترات دورية منتظمة.

وتعكس محاسبة التكاليف البيئية مسؤولية الشركة تجاه البيئة، وهي تأخذ في الإعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة بإعتبار أنها أداة تمد المستفيدين بالتقارير المالية, وعليه فإن أخذ البيئة بنظر الإعتبار, لاسيما التكاليف البيئية ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير تقارير ذات جودة وأكثر أهمية وملاءمة لصناع القرارات الإدارية، وبناءً على ما تقدم فإن هذا البحث يتناول "دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية" بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية السودانية.

### مشكلة البحث :

تمثلت مشكلة البحث في اهمال الشركات الصناعية السودانية لقياس التكاليف البيئية, وعدم إدراج التكاليف البيئية بالصورة الصحيحة والدقة المطلوبة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة، مما كان له الأثر السلبي علي جودة هذه التقارير المالية وعلي جودة القرارات المتخذة بواسطة مستخدمي هذه التقارير .

لذا يثير البحث عدة تساؤلات أهمها :

1. ما هي المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف البيئية والتي يمكن ان تساهم في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية السودانية ؟
2. هل توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية قابلة للفهم والمقارنة ؟
3. هل توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموثوقية ؟
4. ما هي أشكال التقارير الموضوعية والتي توضح إلتزام الشركات الصناعية تجاه حماية البيئة؟

### أهداف البحث :

يهدف البحث الى الاتي :

1. تسليط الضوء على مفهوم وطبيعة محاسبة التكاليف البيئية وأهميتها، كذلك أسباب ودوافع المنشآت في الإهتمام بدراسة التكاليف البيئية .
2. التعرف انواع التكاليف البيئية وكيفية الافصاح عنها في التقارير المالية.
3. بيان أهمية محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية السودانية .
4. التعرف علي نماذج للتقارير عن التكاليف البيئية ومفاهيم جودة التقارير المالية.

#### أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث في الآتي :

**الاهمية العلمية :** تتبع الاهمية العلمية للبحث في المساهمة في وضع اسس لقياس ورقابة التكاليف البيئية وفتح المجال للباحثين والمهتمين في هذا المجال .

**الاهمية العملية :** تتمثل الاهمية العملية للبحث في الاهتمام بالبيئة التي تمثل المحيط الذي يعيش فيه الانسان , كما تتمثل الاهمية العملية للبحث في مساعدة الشركات الصناعية في قياس ورقابة التكاليف البيئية التي تنتج عن أنشطة هذه الشركات والافصاح عنها في التقارير المالية مما يحقق جودة هذه التقارير في العرض والافصاح .

#### مناهج البحث :

يستخدم البحث المناهج الآتية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات .
2. المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات .
3. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والادبيات التي لها علاقة بموضوع البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

#### فرضيات البحث :

يختبر البحث الفرضيات الآتية :

**الفرضية الاولى :** توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة.

**الفرضية الثانية :** محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.

**الفرضية الثالثة :** محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الي الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة.

## أدوات جمع البيانات :

يتم جمع البيانات كالاتى :

البيانات الأولية : تم الحصول عليها من خلال الاستبانة .

البيانات الثانوية : تم الحصول عليها من الكتب والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير .

## حدود البحث :

تتمثل حدود البحث فى الاتى :

الحدود المكانية : عينة من الشركات الصناعية السودانية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحرى .

الحدود الزمانية : 2016م .

## هيكل البحث :

يشتمل البحث على مقدمة وثلاث فصول وخاتمة، حيث إشتملت المقدمة الاطار المنهجى والدراسات السابقة، وقسمت الفصول الى مباحث، وتناول الفصل الاول: الاطار الفكري للمحاسبة عن التكاليف البيئية، ويتناول المبحث الاول: مفهوم وأهمية واهداف وانواع التكاليف البيئية، والمبحث الثانى: الافصاح عن التكاليف البيئية والتقارير البيئية، بينما يتناول الفصل الثانى: مفهوم جودة التقارير المالية وأهمية واهداف وانواع التقارير المالية، ويتناول المبحث الاول: مفهوم وأهداف وانواع التقارير المالية، ويتناول المبحث الثانى: الخصائص النوعية للتقارير المالية. يتناول الفصل الثالث: الدراسة الميدانية وشملت على مبحثين ، يتناول المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحرى، ويتناول المبحث الثانى: تحليل البيانات واختبار الفرضيات وأختتم البحث بخاتمة اشتملت على النتائج والتوصيات .

## ثانياً : الدراسات السابقة:

اطلع الباحث علي العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث , وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات :

دراسة : محمد محمد , ( 1996 )<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التطور الصناعي مما أدى إلى زيادة التلوث الناتج في هذه الصناعات حيث تقوم بعض المنشآت بالتخلص من النفايات السامة والضارة. هدفت الدراسة إلى أن مناقشة وتحليل ماهية التلوث البيئي للمشروع والمتغيرات في البيئة ومدى مسؤولية المنشآت عن الملوثات التي تفرزها في البيئة.

اتبعت الدراسة المنهج التحليلي وذلك بإجراء دراسة للموضوعات الرئيسية والفرعية لمشكلة الدراسة. اختبرت فرضيتين، الفرضية الاولى: أن مسؤولية المنشآت في معالجة ومكافحة التلوث البيئي لا يقل أهمية عن التطور الدائم للمنتج بحيث يتم تقديمه بالجودة المناسبة، الفرضية الثانية: يعتمد قياس الاضرار التي تحدث للبيئة علي تقدير قيمة المنفعة التي فقدها المجتمع نتيجة لممارسة المنشآت انشطتها والتي سببت هذه الاضرار .

من أهم نتائج الدراسة أن مسؤولية المنشآت في معالجة ومكافحة التلوث البيئي لا يقل أهمية عن التطوير الدائم للمنتج, قياس الأضرار التي تحدث للبيئة يعتمد على تقدير قيمة المنفعة التي تقدمها للمجتمع نتيجة لممارسة المنشآت لأنشطتها.

من أهم توصيات الدراسة أن المحاسبة عن التلوث البيئي تتطلب ضرورة تحديد المسؤولية البيئية للمنشأة، ثم الوقوف على مدى تنفيذ تلك المسؤولية، والاهتمام بتوفير المزيد من المعلومات المحاسبية للأنشطة البيئية للشركات بشكل منظم ومن ثم اعطاء فرصة لتقويم اداء الشركات تجاه البيئة بشكل صحيح واكثر دقة .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على المحاسبة والافصاح عن نفقات تلوث البيئة من خلال توضيح نفقات وتكاليف التلوث البيئي ومعالجتها محاسبياً والافصاح عنها، بينما تركز الدراسة الحالية على الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات الصناعية السودانية.

(1) محمد محمد ابراهيم منصور ، المحاسبة والافصاح عن تلوث البيئة دراسة نظرية تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد 36 ، العدد الثالث ، 1996م)صص 253-287 .

## دراسة : محمد حسين, (1999م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية حماية البيئة والمحافظة عليها من الآثار الضارة الناجمة عن العمليات الصناعية للمشروعات.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الإفصاح البيئي في الفكر المحاسبي لتلبية احتياجات المجتمع والاطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم الاداء البيئي للمنشأة بفاعلية وابرار الجوانب الايجابية للافصاح البيئي الناجمة عن دعم ثقة المجتمع في المشروع والمتمثلة في زيادة حجم النشاط .

إتبعت الدراسة نموذج التحليل الاحصائي احادي المتغير لاختبار مدى أهمية حجم النشاط في كل سنة من سنوات السلسلة الزمنية على حدا والنموذج الاحصائي متعدد المتغيرات لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على الإفصاح البيئي في التقارير الدورية.

إختبرت الدراسة وجود فروق جوهرية في حجم النشاط السنوي بين الشركات التي تفصح عن ادائها البيئي في التقارير الدورية وتلك التي لا تفصح.

من أهم نتائج الدراسة وجود ارتباط طردي قوي بين حجم النشاط وبين الإفصاح البيئي. من أهم توصيات الدراسة ضرورة تدخل الدولة لحماية البيئة والمحافظة على مواردها الاقتصادية عن طريق الزام الشركات المتسببة في التلوث بتحمل نفقات ازالة او قمع اسبابه . يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على الآثار الايجابية للافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية والنتائج التي يحققها المشروع من عملية الإفصاح ، كما أن الدراسة لم تبرز أهمية الإفصاح عن الفكر المحاسبي لتلبية احتياجات المجتمع، حيث اقتصرت الدراسة على الآثار الايجابية للمعلومات البيئية دون الاخذ في الاعتبار الآثار الاجتماعية، بينما تركز الدراسة الحالية على دور محاسبة التكاليف البيئية في جودة التقارير المالية للشركات الصناعية السودانية بمنطقة بحري الصناعية.

## دراسة : محمد بدر, (2002م) (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور وسائل المحاسبة المالية التقليدية في قياس الاداء الاجتماعي والتقارير عن ذلك الاداء وتقييم آثاره على نتائج اعمال المشروع ومركزه المالي.

هدفت الدراسة الى تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومحاولة وضع طريقة محاسبية لقياس التكاليف والمنافع والتقارير بشأنها.

(1) محمد حسين احمد حسن ، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، السنة 13 ، العدد الاول والثاني ، 1999م) ، صص 147-164 .

(2) محمد بدر حامد الصبيح ، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، دراسة تطبيقية لمصنع اسمنت عطبرة ، (الخرطوم : جامعة اندرمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2002م) .

نعت اهمية الدراسة من ان المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات الصناعية تؤدي دوراً مهماً في تقييم مدى الالتزام بالجوانب الاجتماعية والبيئية .  
اتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي في اطار حجم وتحليل البيانات من المصادر الاولية والثانوية.

اُختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: ان المسؤولية الاجتماعية للمشروعات اظهرت ان معظم مشروعات الاعمال بالسودان تهمل الجوانب الاجتماعية والبيئية عند التقرير عن الاداء الاقتصادي لها، مما يؤدي الى عدم تعبير القوائم المالية عن حقيقة الموقف المالي ونتائج اعمال المشروع، الفرضية الثالثة: تلعب المراجعة الاجتماعية والبيئية دوراً مهماً في تقييم مدى الالتزام بالجوانب الاجتماعية والبيئية.

من اهم نتائج الدراسة ان المسؤولية الاجتماعية منها مجالات متعددة في البيئة المحيطة والعاملين والمجتمع، وتسعى المحاسبة عنها الى اظهار مدى مساهمة المشروع اجتماعياً وتحقيق العائد الاجتماعي، وان بعض فروض ومبادئ المحاسبة تتفق مع مفهوم المسؤولية الاجتماعية وتختلف البعض الاخر.

من اهم توصيات الدراسة ضرورة تعديل القوائم المالية لتشتمل على البيانات المتعلقة بالمسؤولية لقياس التكاليف والنتائج الاجتماعية، وضرورة اعادة النظر في القوانين الضريبية ولتشجيع المشروعات للاهتمام بالاداء الاجتماعي والبيئي من خلال الإعفاءات الجمركية على اجهزة مكافحة التلوث.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على قصور وسائل المحاسبة المالية التقليدية في قياس الاداء الاجتماعي والتقرير عن ذلك وتقييم آثاره على اداء المشروع ولم تنظر للاداء البيئي وحاولت وضع مفهوم محاسبة المسؤولية ومحاولة وضع طريقة محاسبية لقياس تلك المسؤولية بعيداً عن الاداء البيئي، إلا انه تطرق لمواضيع مهمة بتركيزها على امر التشريعات الضريبية والجمركية وقوانين حماية البيئة والاشارة لتحفيز المشروعات عن الالتزام بالاداء الاجتماعي، بينما تركز الدراسة الحالية بالخذ في الاعتبار التقارير المالية للشركات الصناعية من خلال الاهتمام بمحاسبة التكاليف البيئية ووضعها في قائمة اولويات الشركات الصناعية في السودان وبيان اثر التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية.

دراسة: محمد عبيد، (2003م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في اهمال الشركات الصناعية في المنطقة الصناعية بحرى للآثار البيئية المترتبة على انشطتها مما ادى الى عدم تعبير قوائمها المالية عن نتيجة اعمالها وحقيقة مراكزها المالية

---

(1) محمد عبيد كافي ابر ، دور المعايير المحاسبية في تحديد تكلفة استخدام الموارد البيئية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل ، 2003م) .

وذلك لعدم ادراج التكاليف والمصروفات البيئية ضمن القوائم المالية المنشورة مما جعلها غير ذات كفاءة لاتخاذ القرارات الرشيدة بواسطة مستخدمي هذه القوائم.

هدفت الدراسة الى بيان مدى توفر الافصاح البيئي عن اي معلومات متعلقة بالبيئة في القوائم والتقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، والتعرف على اساليب الافصاح البيئي في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري، ودراسة اثر الافصاح عن التكاليف البيئية في رفع كفاءة التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري.

نبتت اهمية الدراسة من الحصول على معلومات بيئية محاسبية يمكن الاعتماد عليها في تقييم اداء الشركات الصناعية تجاه البيئة، واعداد قوائم مالية منشورة بطريقة واضحة تظهر المعلومات البيئية لتلبي احتياجات المستخدمين والمجتمع وايضاً المشرعين الحكوميين والمستهلكين وحملة الاسهم والمستثمرين لاتخاذ القرارات المختلفة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والادبيات التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام اسلوب العينة العشوائية لمعرفة الاسس والقواعد التي يتم بها تحديد وقياس التكاليف البيئية في الشركات الصناعية السودانية.

اخذت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على كفاءة القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية السودانية، الفرضية الثانية: الافصاح عن المصروفات البيئية يؤثر على كفاءة القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية السودانية، الفرضية الثالثة: تؤثر بعض العوامل على عدم الافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية في السودان.

من اهم نتائج الدراسة هي اهمية الافصاح عن التكلفة البيئية في كفاءة المنشآت، إلا أن درجات الافصاح تختلف حسب طبيعة المنشأة.

من اهم توصيات الدراسة ضرورة صياغة القوانين والمعايير المحاسبية التي تنظم عملية الافصاح.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على أهمية الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، بينما تركز الدراسة الحالية على دور اهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات الصناعية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري .

## دراسة: حمزة بشرى, (2004م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في تطوير الصناعات وتعدد الأنشطة وتعقيد آليات الصناعة والمنتجات مما سبب مشاكل بيئية خطيرة نتجت عنها زيادة في حجم التكاليف التي يتحملها المشروع ليتواءم مع البيئة دون وجود اي طرق لقياس وعرض تلك التكاليف. هدفت الدراسة الى تخصيص اساليب لقياس تكاليف المحاسبة البيئية ايجاد وسائل للعرض والانتاج عن تلك المعلومات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في اطار حجم وتحليل البيانات من المصادر الاولية والثانوية.

اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: انه لقياس التكاليف البيئية يمكن استخدام مدخل القياس المتعدد الابعاد الذى يتمتع بالمرونة في قياس الظاهرة المتماثلة، الفرضية الثانية: ان تكاليف المحافظة على البيئة وحمايتها تعتبر من تكاليف الانتاج، الفرضية الثالثة: ان تقارير التكاليف البيئية يفصح عنها في قوائم مالية منفصلة تختلف عن القوائم المالية. من اهم نتائج الدراسة ان تكاليف المحافظة على البيئة وحمايتها تعتبر من تكاليف الانتاج وعليه يمكن ادخال التكاليف البيئية في دائرة الوظيفة المحاسبية، وان التقارير للتكاليف البيئية يفصح عنها في قوائم مالية منفصلة تلحق بالقوائم المالية تعتبر جزءاً مكملاً للقوائم المالية. من اهم التوصيات للدراسة ضرورة اصدار لوائح وقوانين ومعايير قياس دقيقة للحد من التلوث من قبل الدولة لتنظيم العمل بالمشروعات الصناعية حتى يتبنى قياس التكاليف البيئية وفقاً لهذه المعايير في حالة تجاوز المشروعات للحدود العليا او الدنيا المسموح بها. يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت بصورة اساسية على كيفية قياس التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية واقتراح اطار لقياس تلك التكاليف كما ركزت على التكاليف البيئية الناتجة عن نشاط المنشآت الصناعية، بينما تركز الدراسة الحالية على ضرورة توضيح دور محاسبة التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية واثره على تحسين جودة التقارير المالية .

---

(1) حمزة بشرى ابر، اطار مقترح لقياس وعرض التكاليف البيئية بالمؤسسات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2004م) .

دراسة: يحي عمر, (2005م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الاهتمام بالاداء البيئي فى المنشآت الصناعية في الجمهورية اليمنية، وابرز دور التكاليف البيئية في تقويم اداء المنشآت الصناعية اليمنية. هدفت الدراسة الى التعرف على مدى فعالية الاداء البيئي في المنشآت الصناعية اليمنية، وتحديد الصعوبات التي تواجه عمل الاداء البيئي فى المنشآت الصناعية اليمنية، وتحديد العوامل التي تساعد على رفع كفاءة الاداء البيئي في المنشآت الصناعية اليمنية. اتبعت الدراسة الاسلوب الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي في جمع تحليل البيانات من واقع المصادر الاولية والثانوية حيث استطلعت الدراسة عينة من المنشآت الصناعية بالقطاع العام والقطاع الخاص والقطاع المختلط. اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات وهى، الفرضية الاولى: ينعكس اثر التكاليف على فاعلية نظام تقويم الاداء البيئي التقليدي سلباً ، الفرضية الثانية: ويساعد نظام تقويم الاداء البيئي المديرين في ترشيد اتخاذ القرارات، الفرضية الثالثة: وان هناك معوقات تواجه تطبيق نظام تقويم الاداء البيئي فى المنشآت الصناعية. ومن اهم نتائج الدراسة ان نظام تقويم الاداء البيئي المتبع حالياً في المنشآت الصناعية اليمنية لا يتناسب والمتغيرات البيئية الحديثة، ان المنشآت الصناعية اليمنية لا تطبق نظام المحاسبة البيئية ولا يوجد لديها اي معايير للحد من التلوث البيئي والمحافظة على البيئة، هناك اقتناع لدى المديرين بعدم قدرة نظام تقويم الاداء البيئي الحالي على توفير المعلومات المناسبة لترشيد اتخاذ القرارات. من اهم التوصيات للدراسة ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المنشآت اليمنية حتى تستطيع المنتجات اليمنية المنافسة في الاسواق العالمية، ضرورة اهتمام المنشآت اليمنية بالبيئة والمحافظة عليها ومنع التلوث بكل انواعه واشكاله، والالتزام بما يسمى بالانتاج النظيف، وضرورة استخدام المنشآت الصناعية اليمنية لهيكل متكامل من مؤشرات تقويم الاداء بما فيها المؤشرات البيئية . يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على دور التكاليف البيئية في تقويم الاداء البيئي في المنشآت الصناعية اليمنية، بينما تركز الدراسة الحالية على دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية في المنشآت الصناعية السودانية .

(1) يحي عمر ابراهيم الاهل ، دور التكاليف البيئية فى تقويم الاداء البيئي فى المنشآت الصناعية اليمنية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) .

دراسة: احمد عبد الرحمن, (2006م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان القوائم المالية للشركات لا تتضمن نشر معلومات تفصيلية عن المسؤولية الاجتماعية ، حيث لا تفصح التقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات المساهمة العامة الاردنية عن معلومات توضح التكاليف البيئية.

هدفت الدراسة الى الاجابة على التساؤلات التالية: هل تفصح الشركات الاردنية عن مسؤوليتها في المحافظة على البيئة وحمايتها ، وكيف تفصح عن ذلك؟، ماهي العوامل المؤثرة في الافصاح وهل يتأثر هذا الافصاح بتكاليف المحافظة على البيئة وحمايتها؟.

اتبعت الدراسة المنهج التحليلي الاحصائي لاثبات صحة الفرضيات.

اختبرت الدراسة الفرضيات الاتية،الفرضية الاولى: ان الشركات الاردنية لا تقوم بالافصاح عن مسؤوليتها في المحافظة على البيئة وحمايتها،الفرضية الثانية: ليس هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف التخلص من مخلفات الانتاج والافصاح المحاسبي،الفرضية الثالثة: وتكاليف صيانة الآلات والمعدات والافصاح المحاسبي، وتكاليف برامج تدريب العاملين والافصاح المحاسبي، وتكاليف الادارة البيئية والافصاح المحاسبي.

من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة, ان هناك اتجاهاً ايجابياً لدى الشركات عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة، حيث يشير ذلك الى مدى الاهتمام الذي تعطيه الشركات عينة الدراسة لتكاليف البيئية, وان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخلفات الانتاج والتخلص منها والافصاح المحاسبي البيئي، وتكاليف صيانة الآلات والمعدات والافصاح المحاسبي البيئي، وتكاليف برامج تدريب العاملين والافصاح البيئي وتكاليف الادارة البيئية والافصاح المحاسبي.

من اهم توصيات الدراسة،علي الجهات ذات العلاقة بحماية البيئة تكثيف جهودها الاعلامية والتعاون مع الشركات الصناعية والجمعيات والمؤسسات المهتمة بالبيئة من اجل التنقيف بأهمية وكيفية التعامل مع البيئة، وضرورة وجود معايير خاصة بالسياسات المحاسبية المتعلقة بالافصاح البيئي.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف التلوث البيئي، وان الشركات الصناعية في الاردن لا تفصح عن تلك التكاليف في قوائمها دونما ادخال التكاليف الاجتماعية واضطلاع هذه الشركات بدورها الاجتماعي تجاه المجتمع الذي تعيش فيه، بينما تركز الدراسة الحالية على البعد المالي لمحاسبة لتكاليف البيئية وتوضيح اهمية محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية السودانية .

(1) أحمد عبد الرحمن المخادمة ، ياسين احمد العيسى ، مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف التلوث البيئي دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية ، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، السنة الخامسة والأربعون ، العدد السابع والستون، 2006م) صص 335-347.

دراسة: احمد زكي, (2006م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب الاطار العلمي (الفكري) والعملية لادارة التكاليف البيئية خلال دورة حياة المنتج على مستوى شبكة الامداد، مع التداخل والتشابك والتضارب في تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية وتكاملها نحو خفض تكلفة المنتج لتدعيم القرارات التنافسية للشركات. هدفت الدراسة الى قياس مدى اهمية تطبيق الاطار الفلسفي لادارة التكاليف البيئية في الشركات واستنتاج الاساليب الاستراتيجية المثلى لادارة التكلفة واختيار مدى اهمية تكاملها تطبيقياً على قطاع الغزل والنسيج المصري.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المعياري والاستقرائي، كما تم استخدام التفكير الاستنباطي، والمنهج التاريخي.

اختبرت الدراسة فرضيتان، الفرضية الاولى: انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين الشركات محل الدراسة حسب انواعها القطاعية المختلفة حول ضرورة تطبيق إطار استراتيجي لادارة التكاليف البيئية، الفرضية الثانية: انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين الشركات محل الدراسة حول اهمية اسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف البيئية من منظور استراتيجي. من اهم نتائج الدراسة اصبحت جميع المنشآت في حاجة الى استخدام اساليب استراتيجية متطورة لادارة التكاليف البيئية.

من اهم توصيات الدراسة، ضرورة اهتمام الادارة العليا بشركات قطاع الاعمال العام بتفهم وتطبيق المنظومة المقترحة لادارة التكاليف البيئية، الامر الذي يساهم في قدرتها التنافسية الداخلية والخارجية ويؤثر على التكاليف والربحية.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على ادارة التكاليف البيئية لتدعيم القرارات التنافسية لشركات صناعة الغزل والنسيج المصرية، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية السودانية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية .

دراسة: التومة محمد, (2007م)<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي، ما هي كيفية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في شركات النفط والهيئات ذات الصلة لتفادي او التقليل من الآثار السلبية الناتجة عن التلوث البيئي للانبعاثات.

(1) احمد زكي متولى ، ادارة التكاليف البيئية منظومة استراتيجية مقترحة لتدعيم القرارات التنافسية لشركات صناعة الغزل والنسيج المصرية ، (بني سويف : جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد الاول ، العدد2 ، 2006م) ، ص ص145-157 .

(2) التومة محمد عثمان رجب ، دور التقارير عن التكاليف البيئية في الشركات العاملة في مجال النفط بالسودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) .

نبتت اهمية الدراسة من اهمية التقارير عن التكاليف البيئية في الشركات العاملة في مجال النفط واهمية البيئة نفسها.

هدفت الدراسة الى التعريف بأهمية الموازنات المرصودة للمعالجات البيئية وذلك لوقف الاثر السلبي للبيئة في شركات النفط، واطهار الجانب المحاسبي للتخطيط والتقويم للمشاريع المتعلقة بالبيئة في النشاط النفطي.

اتبعت الدراسة المنهج الاحصائي التاريخي، من خلال جمع البيانات الخاصة بالموازنات المرصودة لمعالجة البيئة وتصنيفها وتحليلها ومن ثم تنظيم كل ذلك وأثر ذلك على البيئة تحسباً او تدهوراً .

اكتبرت الدراسة اربع فروض وهي كالاتي، الفرضية الاولى: ان انظمة المحاسبة البيئية في شركات النفط والهيئات ذات الصلة بالبيئة ضعيفة ولا توجد احياناً مما ساهم في تدهور البيئة، الفرضية الثانية: القوانين والتشريعات البيئية الموحدة هي ليست صارمة ولا توجد المتابعة اللازمة لتنفيذها مما ادى الى التدهور البيئي، الفرضية الثالثة: لا توجد انظمة رقابية على تنفيذ الموازنات الموحدة لبعض الشركات العاملة في مجال استكشاف ونتاج النفط وتركيزه، الفرضية الرابعة: لا توجد رقابة لصيقة للتعرف على اوجه الصرف على الجوانب البيئية في شركات النفط.

من اهم نتائج الدراسة، انه لا وجود لما يسمى بالمحاسبة البيئية في الوقت الحالي بالصورة المطلوبة في شركات النفط والهيئات ذات الصلة بالبيئة لكن هنالك اهتمام متزايد من الامر، وانعدام الاسس والمعايير والهيئات الخاصة بتطبيق المحاسبة البيئية، وجود قوائم مالية خالية من الافصاح عن الاداء البيئي.

من اهم توصيات الدراسة ضرورة نشر الوعي والمعرفة عن البيئة واهميتها والحفاظ عليها، وضرورة فرض عقوبات رادعة لمخلفات البيئة في شركات النفط والهيئات ذات الصلة بالبيئة، وضرورة وضع معايير للترشيد في البيئة المحاسبية في مجال المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية ذات الصلة بالبيئة .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على التكاليف البيئية ومدى تأثيرها على اداء المنشآت بصورة عامة والشركات العاملة في مجال النفط بصورة خاصة، بينما تركز الدراسة الحالية على البعد المالي لمحاسبة التكاليف البيئية وتأثيره على جودة التقارير المالية بالمنشآت الصناعية السودانية .

دراسة: صبرى حسن، (2007م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور اساليب المحاسبة المالية عن توفير معايير لقياس نتائج الانشطة الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية.

(1) صبرى حسن عطية ابو ناموس ، القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية والبيئية واثرها في القوائم المالية المنشورة واتخاذ القرارات في المنظمات الاعمال ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، 2007م) .

هدفت الدراسة الى قياس الاسهامات البيئية والاجتماعية للمشروع، والتعرف على المحاولات التي بذلت في مجال قياس وعرض المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمشروع. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي من خلال اسلوب دراسة الحالة.

اختبرت الدراسة ستة فروض، الفرضية الاولى: ان التقرير عن معلومات التكاليف الاجتماعية والبيئية جزء من المبادئ المحاسبية ومستوى متقدم من مستويات المحاسبة، والفرضية الثانية: ان اساليب المحاسبة المالية التقليدية لا توفر معلومات كافية للادارة والمستخدمين لتساعد في اتخاذ القرارات، والفرضية الثالثة: يمكن قياس الاسهامات الاجتماعية والبيئية للمشروع، والفرضية الرابعة: يمكن اعداد التقارير التي تفصح عن الاداء الاجتماعي والبيئي للمشروع، والفرضية الخامسة: اتجاه متخذي القرارات في منظمات الاعمال في الامارات العربية المتحدة بصفة عامة لاخذ مواقف ايجابية نحو موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، والفرضية السادسة: للتكاليف الاجتماعية والبيئية تأثير ايجابي على تقويم منظمات الاعمال.

من اهم نتائج الدراسة، انه يمكن تقسيم أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية الى مجالات متعددة مثل العاملين، البيئة، المجتمع المحلي، المنتج، المستهلك، ويسهل عملية الافصاح والقياس لنفقات تلك الأنشطة وتؤثر المعلومات المطلوبة من كل مجال مما يحقق اهداف نظام المحاسبة الاجتماعية والبيئية وانه يمكن تطبيق بعض فروض معايير الافصاح والقياس المطبقة في المحاسبة المالية في محاسبة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية يساعد في عمليات ترشيد القرارات المبينة على الحقائق.

من اهم توصيات الدراسة، حث المحاسبين للاهتمام والبحث عن الطرق التي تمكن من وضع اداء أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن البيئة المحاسبية، واهتمام المنظمات والهيئات المهمة بالمجال المحاسبي باصدار المعايير الخاصة والمبادئ التي تنظم عمل التكاليف الاجتماعية والبيئية كفرع من فروع المحاسبة.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت بصورة اساسية على موقف المحاسبة المالية من تكاليف المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمشروع ومجالات قياسها وتقديم نموذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية بالمنشآت الصناعية السودانية .

## دراسة: حسين علي، (2007م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الشركات المساهمة الصناعية العامة في الاردن تقوم بممارسة انشطتها الاجتماعية والانتاجية مستخدمة في ذلك مواردها الاقتصادية المتاحة (بشرية، مواد خام)، وان نجاح ونمو هذه الشركات يعود بشكل كبير الى المجتمع الذي تعمل فيه وذلك لان المدخلات الانتاجية لنشاط هذه الشركات ليس في حقيقة الامر سوى موارد لهذا المجتمع والذي سيقوم فيما بعد بشراء مخرجاتها في صورة سلع خدمات من هنا كان على هذه الشركات ان تعوض المجتمع عن موارده التي استنفذها وان تقوم بتقديم بعض الخدمات الاجتماعية كجزء من تفاعلها المستمر مع بيئتها الاجتماعية، مع الاخذ بعين الاعتبار الجزء الالم وهو مدى الافصاح المحاسبي للقوائم المالية عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمشروع.

هدفت الدراسة الى الوقوف على مستوى الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية السنوية الصادرة عن قطاع الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان لعام 2006م، وتحديد بعض العوامل التي تؤثر في مستوى الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية، الفرضية الاولى: لا تفصح الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية بشكل جيد وملائم عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها السنوية المنشورة، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين حجم الموجودات ومستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية، الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة بين المديونية ومستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية، الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة بين حصة السهم من الربحية ومستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية.

من أهم نتائج الدراسة، أن مستوى الافصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية كان منخفضاً نسبياً، وان حجم الموجودات يلعب دوراً بارزاً ومهماً في مستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية بينما لا يؤثر نسبة المديونية وحصة السهم من الربحية او الخسارة على مستوى الافصاح للشركات تحت الدراسة.

أوصت الدراسة بضرورة زيادة الافصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية الامر الذي سيؤدي الى زيادة حجم الاستثمار ودفع عجلة الاقتصاد الاردني قدماً الى الامام.

---

(1) حسين علي خشارمة ، تحليل مستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 31 ، العدد 2 ، 2007م) ص 275-287 .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على البعد الاجتماعي والبيئي لمزاولة الوحدات الاقتصادية لانشطتها لا ينفصلان عن بعضهما على اعتبار ان البعد البيئي جزء من البعد الاجتماعي بالتطبيق على شركات المساهمة الاردنية، بينما تركز الدراسة الحالية على اهمية محاسبة التكاليف البيئية في بيئة الاعمال الصناعية السودانية وتوضيح اثرها على جودة التقارير المالية .

دراسة: الصادق احمد، (2009م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الشركات المساهمة والمسجلة في سوق الخرطوم للاوراق المالية لا تقوم بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية.

هدفت الدراسة لبيان دور الافصاح الطوعي في تحسين جودة المعلومات وبيان مدى تأثير الافصاح الطوعي عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على القوائم المالية، وبيان دور الافصاح القوي عن تلك المعلومات في اظهار دور المؤسسات في المساهمة الاجتماعية والبيئية وتقويم الاداء الاجتماعي والبيئي ومدى فاعلية وكفاءة الشركات المساهمة في الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية تجاه المجتمع.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد المشاكل المرتبطة بالدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب العينة لمعرفة تأثيرات المسؤولية الاجتماعية والبيئية لشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للاوراق المالية على قوائمها المالية.

اخذت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: ان تطبيق الافصاح الطوعي عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في شركات المساهمة يؤثر على مصداقية وملائمة القوائم المالية، الفرضية الثانية: الافصاح الطوعي عن الانشطة الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية يساهم في رفع كفاءة اداء شركات المساهمة في سوق الخرطوم للاوراق المالية، الفرضية الثالثة: معظم شركات المساهمة في سوق الخرطوم للاوراق المالية لا تفصح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية.

من اهم نتائج الدراسة ان الالتزام بالافصاح الطوعي عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية يؤثر على مصداقيتها وملائمتها، وان المعلومات المفصح عنها طوعاً في القوائم المالية تتصف بالمصداقية والشفافية والملائمة.

من اهم توصيات الدراسة، تحفيز الشركات التي تفصح طوعاً عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها بالاعفاءات الضريبية والجمركية، على الجمعيات والمنظمات المهنية ومكاتب المراجعة القيام بمسئوليتها فيما يتعلق بافصاح الشركات عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية.

(1) الصادق احمد جاد الله بشير ، اثر الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على القوائم المالية لشركات المساهمة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبية غير منشورة ، 2009م).

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على اثر الافصاح الطوعي عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على القوائم المالية لشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية. بينما تركز الدراسة الحالية على الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية بالتطبيق على المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري.

دراسة: عادل ادم, (2010م) <sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في قلة الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة، وماهي المتطلبات الرئيسية لجودة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها. هدفت الدراسة الى توضيح الاطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وابرار الخصائص الاساسية لجودة المعلومات الاجتماعية والبيئية من اجل زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالنسبة للمستخدم والتعرف على المعوقات التي تحول دون قيام الشركات الصناعية في السودان بالافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة.

اختبرت الدراسة اربع فرضيات، الفرضية الاولى: ان قلة الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة يعزى الى اعلاء قيمة الهدف الاقتصادي على الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بالسودان، والفرضية الثانية: لزيادة مستوى الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يتطلب اصدار تشريعات ومعايير ملزمة بذلك، الفرضية الثالثة: المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها تؤدي الى تضيق الفجوة بين مخرجات النظام المحاسبي وحاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، الفرضية الرابعة: الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المنشورة للشركات الصناعية بالسودان، هي الاساس الذي يعتمد عليه لتقييم جودة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها.

من اهم نتائج الدراسة، اصدار تشريعات ومعايير محاسبية من شأنه ان يساهم في حث الشركات الصناعية بالسودان على الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية المنشورة ، وتساهم المعلومات الاجتماعية والبيئية في التحسين من قرارات مستخدمي المعلومات الاجتماعية والبيئية في التعامل مع أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية محاسبياً .

اهم توصيات الدراسة، العمل على تطوير آليات واساليب القياس والافصاح المحاسبي لتنويع أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وضرورة ادخال المعلومات الاجتماعية والبيئية كاحد عناصر اتخاذ القرارات، وضرورة تفعيل الدور الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بجانب دورها الاقتصادي الذي تقوم به .

(1) عادل ادم ابراهيم اسحق ، اثر الافصاح الاجتماعي والبيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على اثر الافصاح الاجتماعي والبيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية بالسودان من خلال دراسة حالة مصنع فوز، بينما تركز الدراسة الحالية على دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية بالقطاع الصناعي بالسودان.

دراسة: اسماء عبدالقادر, (2010م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان المنشآت الصناعية لم تولي التكاليف البيئية اهتماماً بل درجت على الاهتمام بحساب التكاليف الصناعية المباشرة فقط. هدفت الدراسة الى بيان اهمية وجود التكاليف البيئية وكذلك معرفة واطهار دور التكاليف في تقييم اداء المنشآت الصناعية، دراسة دور التكاليف البيئية في الحد من ظاهرة التلوث البيئي. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي. اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: تساعد معلومات التكاليف البيئية في تقييم اداء المنشآت الصناعية بصورة جيدة، الفرضية الثانية: يساعد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية من الممارسة الجيدة لوظيفة التخطيط والرقابية، الفرضية الثالثة: يؤدي استخدام نظام التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية الى تحديد تكاليف انتاجها بصورة جيدة. من اهم نتائج الدراسة ان معظم المنشآت الاقتصادية لا تهتم بمعالجة الاضرار البيئية التي تحدث لنتيجة عملياتها التشغيلية، وإدراج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي يعطي صورة صحيحة عن تكاليف المنشآت مما يساعد في تقييم ادائها. من اهم توصيات الدراسة، اهمية الاهتمام بالتكاليف البيئية وادواتها ضمن التكاليف التشغيلية للمنشأة، والاهتمام بزيادة الوعي البيئي لدى مستخدمي القوائم المالية والعامّة والعمل على المحافظة عليها، وتفصيل القوانين التي تلزم المنشآت بتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة. يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على الاثر الذي تحدثه التكاليف البيئية في عملية تقييم الاداء البيئي، بينما تركز الدراسة الحالية على الاثر الذي تحدثه محاسبة التكاليف البيئية في التقارير المالية من ناحية جودة تقاريرها المالية .

---

(1) اسماء عبد القادر الطاهر ، اثر التكاليف البيئية على تقييم اداء المنشآت الصناعية السودانية ، دراسة حالة تطبيقية على قطاع النفط ، (بورتسودان: جامعة البحر الاحمر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في الاقتصاد والعلوم الادارية ، 2010م) .

## دراسة: عبد الرزاق قاسم, (2010م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ضرورة الاهتمام ببيان مقدار مسؤولية النظام المحاسبي ومقدرته على قياس وتحليل سلوك عناصر تكاليف الاداء البيئي للشركات السورية العامة للاسمدة والرقابة عليها والتقارير عن عناصرها المختلفة.

هدفت الدراسة الى بيان قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية للاسمدة على انتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس التكاليف البيئية لنشاطاتها، وعلى تحليل عناصر تكاليف الاداء البيئي والرقابة عليها، واثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي والتحليلي.

اختبرت الدراسة اربع فرضيات، الفرضية الاولى: وجود علاقة بين تحسين الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة وكفاءة ادائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة، الفرضية الثانية: وجود علاقة بين التحليل والرقابة والتقارير عن التكاليف والاداء البيئي وتحسين الاداء البيئي وترشيده للشركة السورية العامة للاسمدة، الفرضية الثالثة: وجود علاقة بين النظام المحاسبي ومجالات الفساد البيئي وزيادة التلوث في بيئة الاعمال نتيجة عدم قدرته على قياس تكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة بشكل كمي مالي، الفرضية الرابعة: وجود مساهمة لنظام التكاليف المتبع في الشركة السورية العامة للاسمدة في مجال توفير البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد الاداء البيئي للشركة.

من اهم نتائج الدراسة، وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستقلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة للالتزام بانفاق مبالغ ضخمة، وتحمل اعباء كبيرة بدوره ادى الى التأثير المباشر في كفاءة إدارتها الاقتصادية وارتفاع تكاليف الانتاج لديها، ومن ثم ضعف قدرتها على المنافسة في مجال الجودة والتسعير، وعدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في الشركة مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة تولي الادارة والقائمين على النظام المحاسبي في الشركة إدراج خريطة حسابات جديدة هدفها توفير بيانات ومعلومات ومؤشرات عن تكاليف الاداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الاداء البيئي وتطويرها للشركة، والعمل على ايجاد آلية يمكن من خلالها تأمين التكامل للمعلومات بين الاقسام المختلفة للشركة.

---

(1) عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الاول ، 2010م)، صص 161-175.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي وتأثيره على القدرة التنافسية، بينما تركز الدراسة الحالية على دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية بالتطبيق على المنشآت الصناعية .  
دراسة: هدى سراج الدين، (2011م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في تضمين التكاليف البيئية في المصروفات الادارية والعمومية لشركة امدرمان لصناعة الصابون والكيماويات المحدودة مما يجعلها تكاليف مستترة وبالتالي يؤثر ذلك على دقة القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية لهذه الشركة.

هدفت الدراسة الى بيان الدور الذي تلعبه التكاليف البيئية في تقويم الاداء البيئي ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقق الاهداف الفرعية المصاحبة له وهي توضيح مدى اهمية التكاليف البيئية وضرورة الاهتمام بها وبطرق قياسها والافصاح عنها، وتوضيح ضرورة الاهتمام بتقويم الاداء البيئي مما يساعد في تحسين الاداء ونمو واستمرارية المنشآت الصناعية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ومنهج الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب دراسة الحالة لشركة امدرمان للصابون.

اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: ان تضمين التكاليف البيئية في المصروفات الادارية والعمومية يؤثر على صنع واتخاذ القرارات الادارية، الفرضية الثانية: عدم الافصاح عن التكاليف البيئية في بنود مستقلة يؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية، الفرضية الثالثة: الافصاح والقياس الدقيق للتكاليف البيئية وعرضها في القوائم المالية يؤثر على تقويم الاداء البيئي.

من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، ان نظم المحاسبة التقليدية الحالية لا تقيس التكاليف والمنافع البيئية بشكل ملائم وعادل، وان غياب الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في القوائم المالية للشركة يؤدي الى غياب الادراك البيئي لدى الاطراف المهتمة، وان الافصاح للشركة عن ادائها البيئي لا يعتبر ايجابيا وتوضيح مدى اهتمام الشركات بالجوانب البيئية يكسب الشركة ميزة تنافسية.

من اهم التوصيات للدراسة، اصدار تشريعات تلزم المنشآت بعرض التكاليف البيئية في القوائم المالية، وتبني الادارة والقائمين على النظام المحاسبي في الشركة ادراج خريطة حسابات جديدة هدفها توفير بيانات ومعلومات عن تكاليف الاداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الاداء البيئي وتطوير للشركة.

---

(1) هدى سراج الدين محمد ، التكاليف البيئية ودورها في تقويم الاداء البيئي في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2011م) .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على التكاليف البيئية ودورها في تقويم الاداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال معرفة الآثار البيئية التي تحدثها المنشآت من مزاوله أنشطة عملياتها التشغيلية ومحاولة معالجتها وإظهار التكاليف البيئية في القوائم المالية مما يساعد في تحقيق مستوى دقيق من الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية، بينما تركز الدراسة الحالية على اهمية محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحقيق الجودة للتقارير المالية ومدى التزام الشركات الصناعية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري بالتكاليف البيئية.

دراسة: جمال خضر, (2013م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ضرورة صياغة المعايير المحاسبية المناسبة لتحديد تكلفة استخدام الشركات والمنشآت العامة للموارد البيئية، والتأثيرات السالبة لهذه الموارد وذلك لتحقيق الشفافية في الاداء المالي، وهل يتم تحديد مسؤولية الشركة البيئية عن طريق التشريعات القانونية والاجتماعية، ام يتم تحديدها عن طريق المسؤولية الاخلاقية.

هدفت الدراسة الى بيان مدى توفر الافصاح عن المعلومات البيئية والتعرف على اساليبها والعوامل المؤثرة في درجة الافصاح في القوائم المالية المنشورة في الشركات الصناعية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي بالاضافة الى الوصفي باستخدام اسلوب العينة العشوائية لمعرفة الاسس والقواعد التي يتم بها تحديد وقياس التكاليف البيئية في الشركات الصناعية السودانية.

اُختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى: الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على كفاءة القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية في السودان، الفرضية الثانية: ان الافصاح عن المصروفات البيئية يؤثر في كفاءة القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية في السودان، الفرضية الثالثة: تؤثر بعض العوامل على عدم الافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية في السودان.

من اهم نتائج الدراسة ان الافصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية المنشورة يؤدي الى رفع كفاءتها لدى المنشآت بالمنطقة الصناعية بحري، وان الافصاح عن التكاليف البيئية بصورة واضحة في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري يؤدي الى ثقة المستثمرين بها.

---

(1) جمال خضر احمد حمد ، الافصاح عن المعلومات البيئية ودورة في رفع كفاءة التقارير المالية المنشورة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2013م).

من اهم توصيات الدراسة، اصدار القوانين والانظمة والتعليمات التي تلزم الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري بالافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية المنشورة، وزيادة الوعي البيئي في المجتمع.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت الحالية على الشركات الصناعية في السودان باعتبار انها لا تفصح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية، بينما تركز الدراسة الحالية الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية .

## الفصل الأول

### الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف البيئية

ويشتمل علي الآتي:

المبحث الاول : مفهوم وأهمية وأهداف وانواع التكاليف البيئية

المبحث الثاني : الافصاح عن محاسبة التكاليف البيئية في التقارير المالية

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية وأهداف وأنواع التكاليف البيئية

#### أولاً : مفهوم التكاليف البيئية:

ينظر الفكر المحاسبي إلى التكاليف البيئية على أنها تمكن المؤسسات من إعداد تقارير مالية لاستخدامها بواسطة المستثمرين والمقرضين وباقي المستخدمين من تلك التقارير، وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح وهو من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً، وعلى ذلك تكون التكاليف البيئية هي التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية وبالتكلفة المالية للموارد البيئية، ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية فإن التكاليف البيئية هي عملية تجميع المعلومات المحاسبية وذلك لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية في مجالات حماية البيئة والحد من التلوث البيئي وهذا بالإضافة إلى تحديد مساهمة المؤسسة في تحقيق التنمية المستدامة<sup>(1)</sup>. عرفت التكاليف البيئية بأنها "التكاليف التي تتحملها الشركات نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي"<sup>(2)</sup>. وعرفت بأنها "مجموعة من عناصر التكاليف ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية محتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة"<sup>(3)</sup>. ايضاً عرفت بأنها "عناصر التكاليف المرتبطة برقابة وتحديد وتصحيح الأخطاء الناتجة عن تصرفات وقرارات لها آثار عكسية محتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة"<sup>(4)</sup>. كما عرفت بأنها "نتائج تأثيرات يتعرض لها المجتمع والمنشآت والأفراد بفعل الأنشطة التي تؤثر على جودة النظام البيئي، وهذه التأثيرات يمكن التعبير عنها بمصطلحات مالية أو غير مالية وارتباطات مالية طويلة أو قصيرة الأجل على المنشأة، مع اعتبار أنها تشمل التكاليف بشقيها المباشر وغير المباشر وغالباً لا يتم تتبعها فهي غالباً ما تكون مستترة"<sup>(5)</sup>. كما عرفت بأنها "تكاليف الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وتكاليف الأضرار التي وقعت على المجتمع والتي تتحملها المنظمة في صورة الأنشطة التي تقوم بها للمجتمع كعلاج من أجل المساهمة في تخفيض آثار البيئة السلبية"<sup>(6)</sup>. وعرفت على مستوى المنشأة بانها "قيمة المدخلات من مواد

- 
- (1) رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 31، العدد الأول، يناير 2009م)، ص 68.
  - (2) د. أمين السيد لطفى، المراجعة البيئية (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)، ص 43.
  - (3) د. عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 23، العدد 2، 2003م)، ص 312.
  - (4) د.حسين محمد عيسى، نظم إدارة التكاليف البيئية، إطار مقترح، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مجلد3، العدد 3، 1999م)، ص 749.
  - (5) د. عمر حسين عبد البر وآخرون، أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية، (المنصورة: جامعة المنصورة، مجلة العلوم البيئية، المجلد 14، العدد الأول، يونيو 2007م)، ص 244.
  - (6) د. أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، السنة 13، العدد 2، 2008م)، ص 289.

وعمالة والطاقة اللازمة لتنقية البيئة من التلوث الناتج عن ممارسة المنشأة لأنشطتها إذ تقوم المنشأة بتخصيص جزء من مواردها لمواجهة عملية التخلص من التلوث".<sup>(1)</sup>

يعرف الباحث التكاليف البيئية على أنها، التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل حماية البيئة والمحافظة عليها من آثار التلوث التي تحدثها الأنشطة التي تمارسها هذه المنشآت وكذلك النفقات التي تتحملها المنظمة في صورة الأنشطة التي تقوم بها للمجتمع كعلاج لتخفيض الآثار السلبية التي أحدثتها في المجتمع.

### ثانياً: أهمية التكاليف البيئية :

نظراً للدور بالغ الأهمية الذي تلعبه المحاسبة لتناولها قضايا ومشاكل البيئة لعلاجها وأيضاً تتبع أهميتها من العناصر التالية<sup>(2)</sup>:

1. البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة الاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية.
  2. أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فإنه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة بحيث أن يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة تجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.
  3. لا تقف آثار التدهور البيئي عند الحدود الوطنية حيث يمكن أن تنتقل الملوثات من دولة إلى أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة، وعليه فلا بد من تقدير التكاليف البيئية لمصادر التلوث الخارجية حتى يمكن مطالبة الدول التي تسببت في هذا التلوث بالمشاركة في اقتسام هذه الأعباء.
  4. يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على الشركات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف الشركات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلاً تاماً .
- يستنتج الباحث مما سبق أن للتكاليف البيئية أهمية بالغة وكبيرة وتتبع أهميتها من الفوائد التي تحققها واهتمامها بالمحاسبة عن الجوانب البيئية مما يساعد في الحفاظ على البيئة وكذلك يؤدي إلى نجاح واستمرارية المنشآت الصناعية.

(1) د. نعيم فهيم حنا ، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 30، العدد الأول، 2008م)، ص 102.

(2) خالد حسن محمد سالم ، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة علي قرار الاستثمار ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) ، ص 66 .

## ثالثاً: أهداف التكاليف البيئية:

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفاً في حد ذاته، إنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

1. إعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدة مما يساعد الشركة على الآتي:

أ. متابعة الشركة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة لأخرى.

ب. إتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية ، أي زيادة وتعظيم العائد منها.

ج. إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة الأخرى، مثل التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية.

د. إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية.

هـ. توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية للشركة حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحاً لضمان استمراريتها في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لاستثماراتها فقد أصبح هدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث ضماناً لاستمرارية الشركة في نجاحها الاقتصادي<sup>(2)</sup>.

2. صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات<sup>(3)</sup>.

3. توسيع وتحسين وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية .  
ومن أهداف التكاليف البيئية<sup>(4)</sup> :

1. إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة

في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق

المختلفة بالدولة و اللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.

2. تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب

القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات و المنافع

البيئية.

(1) المرجع السابق , ص 10 .

(2) أحمد محمد الشهير سيد عمر، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي و الإجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية ، (اسيوط: جامعة أسيوط ، كلية التجارة ، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 25، 1998م)، ص 74.

(3) هدي دياب احمد صالح , مراجعة الاداء البيئي في منظمات الاعمال الهادفة للربح , (الخرطوم : جامعة امدرمان الاسلامية , كلية العلوم الادارية , رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة , 2003م) , ص 118 .

(4) مؤيد الفضل وآخرون , المشاكل المحاسبية المعاصرة , (عمان , الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع , الطبعة الاولى, 2002م), ص 227.

3. إمداد متخذي قرارات الإستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات كفاءة عالية في مكافحة التلوث، وتجنب تلك التي لا تأخذ في الإعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية.

4. الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية و الفعلية المترتبة عن الإلتزام بتلك التشريعات، و ما يرتبط بها من تكاليف، و أثرها على كل من المركز المالي، السيولة وعائدات الأسهم.

ويستنتج الباحث ان التكاليف البيئية تمكن الشركات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج للحماية و ميزانية لهذه البرامج، وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للتقليل من هذه التأثيرات البيئية السلبية.

#### رابعاً : انواع التكاليف البيئية :

هناك عدة انواع التكاليف البيئية وتقسّم الي تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة وتكاليف مرتبطة بالبيئة:

1. التكاليف البيئية المباشرة<sup>(1)</sup>:

- أ. تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات.
- ب. تكاليف الأجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي اصابوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل.
- ج. تكاليف المحاصيل الزراعية التالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث.
- د. تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة علي جودة الهواء.
- هـ. تكاليف بيئية ناتجة عن المخلفات الصناعية.
- و. تكاليف ناتجة عن المعالجات في الصناعات.
- ز. التكاليف البيئية الناتجة عن اعادة التدوير.
- ح. التكاليف البيئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل اضرارها من خلال استعمال بدائل تصنيع صديقة للبيئة.

---

(1) عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، (الاسكندرية : جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، 1996 م)، ص40.

## 2. التكاليف غير المباشرة :

فتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الانتاج ككل, على سبيل المثال, تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال عملية الانتاج مثل الهواء والماء والحياة البرية من نباتات وحيوانات. 3. التكاليف المرتبطة بالبيئة<sup>(1)</sup>:

فتمثل فيما يلي :

- أ. تكاليف المواد لمخرجات الانتاج, وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية مثل المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها الي منتجات .
- ب. تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج, وتشمل تكاليف الشراء (احياناً معالجة) الطاقة, والمياه, والمواد الاخرى التي تصبح مخرجات انتاج وليست منتج (المخلفات والانبعاثات).
- ج. تكاليف التحكم بالمخلفات والانبعاثات, وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص من المخلفات والانبعاثات, وتكاليف الاستصلاح, والتعويض المرتبطة بالأضرار البيئية, واي تكاليف للتقيد بتشريعات ضبط التلوث.
- د. تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الادارة البيئية, وتشمل أنشطة الادارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط انتاج انظف .

هـ. تكاليف البحث والتطوير, وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية. و. التكاليف الأقل وضوحاً للعيان, وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالمسائل الأقل وضوحاً للعيان, مثل المسؤولية القانونية, والتشريعات المستقبلية, وصورة الشركة امام المجتمع.

يستنتج الباحث ان ما تتحمله الشركات الصناعية من بنود النفقات والتكاليف نتيجة إلتزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أوالتضحيات المادية، التي تتحملها الشركات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة و الوصول إلى التنمية المستدامة.

---

(1) محمود يوسف الكاشف ، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية ، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الاول، 2009م) ، ص145.

## المبحث الثاني

### الإفصاح عن التكاليف البيئية

#### أولاً: مفهوم الإفصاح عن التكاليف البيئية:

تتعدد وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها من البيانات المالية المنشورة ، ويأتي هذه الاختلاف أساساً من اختلاف الأطراف ذات العلاقة فنظرة الطرف المسئول عن إعداد البيانات المنشورة وهي إدارة المنشأة تختلف عن نظرة من يدقق هذه البيانات ، ومع نظرة من يستخدم تلك البيانات من أفراد المجتمع (مستثمرين ، محللين وغيرهم)<sup>(1)</sup> .

عرف الإفصاح البيئي بأنه، عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة بها<sup>(2)</sup>. وعرف الإفصاح البيئي بأنه احد مكونات الإفصاح الشامل ويساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المنظمات فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية فيما يتعلق بحماية البيئة والمحافظة علي مواردها وتجنب المجتمع مخاطر التلوث<sup>(3)</sup>. ويعرف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الإقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي ، الحاضر والمستقبل"<sup>(4)</sup>. وايضا عرف بأنه " الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته المؤسسات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أوالتقارير الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك"<sup>(5)</sup>.

ويعرف الباحث الإفصاح البيئي بأنه عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم بمايتعلق بالنفقات البيئية.

(1) د. احمد فرغلي محمد ، قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، 1983م)، ص35 .  
(2) د.محمد حسين احمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية، (حلاوان: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وادارة الاعمال، السنة 23، العدد الاول، 1999م)، ص168.  
(3) د. نادية عبدالحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح على الاداء البيئي لمنظمات الاعمال، (جامعة الازهر - فرع لبنان، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 19 ، ديسمبر، 2001م)، ص439 .

(4) Jasch Christine, " The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs", Journal of Cleaner Production , Vol.11, 2003, p 668.

(5)

## ثانياً: أهمية الإفصاح البيئي :

تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وأهمية ممارسة سلوك بيئي مناسب وذلك للأسباب التالية<sup>(1)</sup>:

1. تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة تلبية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية، حيث لا يرغب المستثمرون عن الاستثمار في اسهم الشركات التي لا تفصح عن ادائها البيئي ، وقد يصل الامر الي تهديد استمرار المنشأة نتيجة انهيار اسهم المنشأة او مقاطعة المستهلكين لمنتجاتها التي تضر البيئة.
2. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئولياتها تجاه المحافظة علي البيئة من التلوث وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئولياتها البيئية وتشجيعاً على تنمية وتطوير انشطتها، مع الضغط على المنشآت التي لا تفي بتلك المسؤولية .

يستنتج الباحث ان أهمية الإفصاح البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية إحتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات البيئية، التي تساعد في تقييم كفاءة الاداء البيئي للشركات الصناعية فيما يتعلق بإستخدام الموارد المتاحة ومدى مساهمتها في الوفاء بمسئولياتها الإجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها.

### ثالثاً: اتجاهات الإفصاح البيئي ومجالاته :

لقد ظهرت اتجاهات وابعاد مختلفة في مجال الإفصاح عن الاداء البيئي نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية يمكن ايجازها فيما يلي<sup>(2)</sup>:

#### 1. من حيث نطاق الإفصاح :

تؤثر طبيعة نشاط المنظمة والمجتمع الذي تزاول فيه عملها علي نطاق او مدى الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي وبأخذ الاشكال التالية :

أ. الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قمة المنافع البيئية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية او في تقارير مستقلة .

---

(1)Muttanachai Suttipun, Patricia Stanton, "Determinants of environmental disclosure in The corporate annual Reports", International Journal of Accounting and Financial Reporting, ISSN 2162-3082, Vol.1, No.1, 2012 .

(2) محمد عباس بدوي, المحاسبة البيئية, (الأسكندرية: المكتب الجامعي الحديث, الطبعة الثانية, 2012م) ص238.

ب. الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

2. من حيث شكل الإفصاح:

أ. تقارير وصفية: يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في شكل وصفي انشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الارقام والاحصاءات والنسب داخل تقرير بيئي.

ب. تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الاداء البيئي مثل كمية الانبعاثات، كمية الفاقد.

ج. تقارير مالية: وفيما يمكن الحصول على معلومات عن الاداء البيئي في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

3. من حيث موقع الإفصاح :

أ. يتم الإفصاح عن الاداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها أو ضمن التقارير الاجتماعية للمنظمة .

ب. يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار ان المعلومات البيئية والمعلومات الاقتصادية وحدة متكاملة, ومن ثم يجب علي المنظمة ان تفصح عن الاداء الشامل.

ج. يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة أو في تقرير مجلس الادارة الموجه الى المساهمين.

يستنتج الباحث ان الإفصاح البيئي يعمل على دعم وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها علي تنمية وتطوير انشطتها والتوسع في استثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغط على المنشآت التي لا تفي بهذه المسؤولية لتحجيم انشطتها وتحميلها اعباء معالجة الاضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الانتاجية .

### ثالثاً: اهداف الإفصاح البيئي:

تتمثل اهداف الإفصاح المحاسبي البيئي في عدد من الاهداف, اهمها<sup>(1)</sup> :

1. تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الاداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة.

---

(1) عزة السيد سيد احمد , المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات , (حلوان: جامعة حلوان , كلية التجارة وإدارة الاعمال , رسالة دكتوراة غير منشورة , 2007م), ص95.

2. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمنشأة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين لمعلومات والبيانات اللازمة لهم .

3. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير الماليه فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه المحافظه على البيئة من التلوث .

4. يساعد الإفصاح عن الاثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصاديه للدولة في ضوء التغيرات البيئية مما يؤدي الى زيادة فاعلية التخطيط الاقتصادي للدولة.

5. دعم وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تقي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير انشطتها والتوسع في استثمارتها، وفي المقابل زيادة الضغط على المنشآت التي لا تقي بهذه المسؤولية لتحجيم انشطتها وتحميلها اعباء معالجة الاضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الانتاجية.

استنتج الباحث ان الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في تدعيم قدرة الشركات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، و ترشيد استخدام الموارد و الطاقات ويساهم الإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية في توفير معلومات تساعد الشركات الصناعية في التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلئ.

#### رابعاً: متطلبات الإفصاح البيئي:

تتمثل متطلبات الإفصاح البيئي في المقومات الرئيسية اللازمة لنجاحه وهي<sup>(1)</sup>:

#### 1. المتطلبات العامة للإفصاح البيئي :

تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند إليها عمليات نجاح هذا الإفصاح في تحقيق اهدافه وتشمل :

أ. وجود تنظيم مهني قوي يتولي وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها .

---

(1) د. عبد المنعم فليح عبدالله , قياس وتحليل ورقابة تكاليف الاداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الادارة البيئية , (بني سويف : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف , مجلة الدراسات المالية التجارية , السنة 12 , العدد الاول , 2002م), ص450.

ب. انشاء اجهزة حكومية تتولي مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة , وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية علي المنشآت التي تخالف تلك القوانين .

ج. تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار البيئة لجعل الافصاح البيئي الزامياً كخطوة اولي بالنسبة للمنشآت التي تسبب تلوثاً للبيئة , مثل صناعة البترول والاسمنت والاسمدة والادوية مما يؤدي في النهاية الي تعميم الافصاح على مستوى جميع المنشآت.

د. وجود مقاييس علمية وعملية لقياس التكاليف والمنافع الخاصة بالانشطة البيئية تعتمد علي الاساليب الكمية والاحصائية واستخدام الحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس , وان يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذا القياس.

هـ. الافصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها التي تتبعها المنشأة في معالجة تكاليف ومنافع الانشطة البيئية .

و. تطوير دور المراجع الخارجي ومسئوليته ليشمل مراجعة الانشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الافصاح البيئي .

## 2. المتطلبات الخاصة للافصاح البيئي :

هي المحتويات الاساسية من البيانات المالية والكمية اللازمة للافصاح البيئي وتشمل<sup>(1)</sup> :

أ.البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية مثل :

i. التكاليف البيئية الرأسمالية وهي تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة

لمنع او ازالة اسباب التلوث , والفصل بينها وبين التكاليف الرأسمالية الاخري .

ii. التكاليف البيئية الجارية التي تتحمل بها المنشأة مثل تكاليف (تدوير , حفظ, تخلص) من

المخلفات الضارة للعملية الصناعية .

iii. الاعباء المالية الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المنشأة لقوانين ونظم حماية البيئة

(جزاء , غرامات , تعويضات) .

ب.البيانات غير المالية (الكمية) المتعلقة بالاداء البيئي :

تشمل البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المنشأة للوفاء بمسئوليتها

البيئية مثل:

---

(<sup>1</sup>)J.S.Toms,"Firm Resources,Quality Signals and The Delterminants Of Corporate Environmental Reputation :Some UK Evidence", The British Accounting Review,Vol. 34,Issue.3 ,September 2002,P 257.

- i. كمية الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن العملية الانتاجية في كافة مراحلها .
- ii. كمية المخلفات التي يتم معالجتها او تدويرها .
- iii. كمية الوفرة في المدخلات (خامات - طاقة ... وغيرها) .
- iv. كمية الانخفاض في عدد الاصابات بين العاملين بأمراض نتيجة التلوث .
- v. كمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسين مستوي الاداء البيئي .
- vi. المساحات الخضراء والاشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.

### خامساً: أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد التقارير المالية:

يتمثل اثر التأثيرات البيئية للوحدات الاقتصادية علي التقارير المالية في الآتي (1) :

#### 1. المصروفات البيئية الجارية:

هي المصروفات التي تحمل للفترة المحاسبية والتي لها صلة مباشرة او غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال تلك الفترة ، مثل معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص من تلوث مواقع التشغيل ، قد يلاحظ أن بعض المصروفات البيئية يمكن اعتبارها بنود غير عادية ، مثل ما تتحملة الوحدة الاقتصادية بسبب إغلاق موقع تشغيل معين نتيجة لمخالفته للقوانين البيئية إلا أن معظم المصروفات البيئية تعتبر بنود عادية أو مرتبطة بالتشغيل أو غير مرتبطة بالتشغيل ، مثل ما تتحملة الشركة للتخلص من موقع تشغيل غير مستخدم حالياً ، حيث يتم الإفصاح عن تلك المصروفات بالتفصيل في قائمة الدخل بدلاً من الإفصاح عنها إجمالاً .

#### 2. رسملة التكاليف البيئية:

الرسملة هي تسجيل كلفة بيئية كجزء لا يتجزء من أصل ذو صلة أو كأصل منفصل، وعن رسملة التكاليف البيئية لابد من توافر شرطين:

- i. أن يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية.
- ii. أن تكون قابلة للاسترداد من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً والمرتبطة بها.

#### 3. التكاليف البيئية المستقبلية :

تتمثل التكاليف البيئية المستقبلية في الآتي:

أ. تكاليف بيئية ذات صلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي:

(1) محمد عباس بدوي , المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع , (الأسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر, 2000م), ص145.

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10) فإن الإنفاق على تكاليف بيئية مستقبلية التي تترب على أنشطة الوحدة الاقتصادية في الماضي، مثل تنظيف موقع ملوث أو معالجة أضرار بيئية يعتبر التزام بيئي يتم تسجيله في القوائم المالية، إذا كان المحتمل حدوثه يمكن تقديره بصورة معقولة، وإن تقدير الالتزام بصورة معقولة أحد شروط الاعتراف به، وتسجيله في القوائم المالية يعتبر غير مقنع، لأن تحديد الالتزام بهذه الصورة يعتمد على التقدير الشخصي الذي يكون به نوع من التحيز كما أن عدم تسجيل أي التزام يعني إن القوائم المالية مضللة، وفي حالة وجود التزام مالي فإن الشيء الوحيد المؤكد هو أن قيمته ليست مساوية للصفر، فعلى الإدارة أن تحدد مدى أو نطاق للقيم المعقولة والممكنة، ونتيجة عدم التأكد تجعل الإدارة أن تختار أفضل تقدير.

ب. التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية:

قد يترتب عليها منافع للوحدة الاقتصادية كما في حالة استحواذ على أصل في المستقبل فيجب الإفصاح عن التكاليف الرأسمالية المستقبلية التي يكون لها تأثير على المركز والتدفقات النقدية في القوائم المالية أو التقرير المالي للوحدة الاقتصادية.

كما يتم الإفصاح عنها في صورة ملاحظة في القوائم المالية، فمثلاً عند مقابلة المتطلبات القانونية المتعلقة بمعايير الانبعاثات الملوثة بالهواء والتي سوف تنفذ في بداية السنة التالية، فإن الإدارة تخطط لإجراء تعديلات على الآلات المستخدمة في موقع التشغيل.

#### 4. الإفصاح عن الالتزامات البيئية<sup>(1)</sup>:

أ. الالتزامات التي لا يعترف بها في القوائم المالية فإنه يمكن الإفصاح عن طبيعة المصروف أو الخسارة المتوقعة مستقبلاً مع الإشارة لاحتمالات التحقق، كما أنه لا يمكن إعداد تقدير للخسارة والتي إمكانية تحققها ضئيلة ولكن يمكن الإفصاح عن الخسارة التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، أيضاً يمكن الإفصاح عن الخسارة التي تؤثر على حقوق المساهمين.

ب. الالتزامات البيئية التي يعترف بها في القوائم المالية فيتم الإفصاح عن ما يلي:

- i. الالتزامات البيئية بصورة تفصيلية.
- ii. عوامل عدم التأكد ذات الصلة بعملية القياس.
- iii. مدى أو نطاق القيم المعقولة الممكن.
- iv. التوقيت المتوقع لتلك الإلتزامات البيئية أو الإشارة إلى أنه لا يمكن تحديد هذا التوقيت بسبب ظروف عدم التأكد.

(1) د. وليد ناجي الجبالي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار حامد، 2002م)، ص 252.

## 5. متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يجب توافرها في التقارير المالية:

تتمثل متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في الآتي<sup>(1)</sup>:

أ. وصف التكاليف والالتزامات البيئية وذلك لأن تحديد أي منها يتطلب ممارسة نوع من الحكم الشخصي .

ب. الإفصاح عن الالتزامات البيئية بصورة مستقلة سواء في الميزانية العمومية أو في صورة ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية .

ج. يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية .

د. مقدار المصروفات البيئية المحملة لقائمة الدخل مع التمييز بين تكاليف التشغيل وغيرها , وتحليلها بصورة مناسبة تبعاً لطبيعة وحجم المشروع وأنواع المسائل الملائمة للمشروع .

هـ. الإفصاح عن أي تكاليف تحملتها الوحدة الاقتصادية نتيجة لغرامات أو عقوبات لعدم التوافق مع التشريعات البيئية وعن التعويضات المدفوعة لطرف ثالث نتيجة لخسائر واضرار اصابتهم نتيجة لتلوث بيئي سابق .

و. الإفصاح عن مقدار المصروفات التي تم رسملتها خلال الفترة الجارية بصورة منفصلة .

ز. الإفصاح عن التكاليف البيئية المسجلة كعناصر مصروفات طارئة بصورة منفصلة .

ح. الإفصاح عن أي حوافر ممنوحة للوحدة الاقتصادية مثل المنح والمزايا الضريبية للمساهمة في تكاليف حماية البيئة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية .

يستنتج الباحث ضرورة الإفصاح عن كافة الالتزامات والتكاليف البيئية التي تتكبدها الشركات الصناعية نتيجة لقيامها بانشطة التصنيع والتي قد تؤثر في التقارير المالية وتجعل معلوماتها ذات جودة عالية وأن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في الشركات الصناعية ، و أن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات والمعالجات البيئية، كما أن إفصاح الشركات الصناعية عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضا لأدائها الإجتماعي ، وذلك من خلال الإستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، ولتحسين صورة الشركات وسمعتها، وكذلك دعم القدرة التنافسية لها في مجال جودة الأداء البيئي بصورة عامة، وجودة تقاريرها المالية بصفة خاصة.

(1) د. عبد الفتاح الصحن وآخرون , المراجعة الخارجية , موضوعات متخصصة، (القاهرة : الدار الجامعية , 2000م), ص398.

## الفصل الثاني

### جودة التقارير المالية

يشتمل علي الآتي:

المبحث الاول: مفهوم وأهداف وانواع التقارير المالية

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للتقارير المالية

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف وأنواع التقارير المالية

#### أولاً : مفهوم التقارير المالية :

عرفت التقارير المالية بأنها "وسيلة من وسائل توصيل المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها، وتحتوي بالإضافة للقوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتي لا توجد بالقوائم المالية"<sup>(1)</sup>. عرفت بانها "النتاج النهائي للنظام المحاسبي داخل المشروع"<sup>(2)</sup>. وعرفت بأنها "إطار يحتوي على المعلومات الأساسية التي يمكن بيانها بوحدات نقدية والتي تمثل جزء من المعلومات التي يحتاج إليها لإتخاذ القرارات"<sup>(3)</sup>. كما عرفت أيضاً "كل وسائل توصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية فهي لا تقتصر فقط علي القوائم المالية"<sup>(4)</sup>. وعرفت بأنها "مخرجات النظام المحاسبي يتم اعدادها بطريقة مبسطة ومختصرة وتشمل على بيانات ومعلومات كبيرة الحجم بهدف بيان المركز المالي ونتائج الاعمال للمشروع في فترات دورية منتظمة"<sup>(5)</sup>. كما عرفت ايضاً بأنها "مجموعة بيانات ناتجة عن عمليات واحداث حسابية يتم عرضها واعدادها بواسطة ادارة منشآت الاعمال بصورة دورية وتتضمن بيانات عن المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في مركزها المالي وحقوق الملكية بالإضافة لمعلومات أخرى حسب ماتقتضيه الضرورة"<sup>(6)</sup>.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة ان التقارير المالية اشمل من القوائم المالية حيث تعتبر القوائم المالية جزء من التقارير المالية , وان التقارير المالية تتسع لتشمل معلومات غير تلك الواردة في القوائم المالية حيث انها تحتوي على معلومات كمية ونوعية, وان كفاءة النظام المحاسبي داخل المنشأة يؤثر في دقة المعلومات المعروضة في التقارير المالية .

يعرف الباحث التقارير المالية بانها، اطار كامل يشمل كافة المعلومات التي تلتزم المنشأة بتقديمها دورياً أو تقديمها طواعية سواء كانت في شكل قوائم مالية ام غير ذلك من الأشكال الأخرى لتقديم معلومات وهي بذلك وسيلة من وسائل ايصال المنشأة بعالمها الخارجي .

(1) Financial Accounting Standard Board , (FASB), SFAC NO.1,1978, P 5 ..

(2) عبد الفتاح الصحن وعمر حسنين , دراسات في المحاسبة المالية ( الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر , 1981م), ص 633 .

(3) نعيم حنفي دهمش , القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً , ( عمان : المكتب الاستشاري , 1995م), ص 13 .

(4) د. يوحنا آل آدم ، ود. صالح رزق، المحاسبة المالية ( عمان : دار الحامد ، 2001م) ، ص 427 .

(5) جمعة خليفة الحاسي وآخرون , المحاسبة المتوسطة , ط2، (بنغازي : منشورات جامعة قار يونس , 1991م), ص 34 .

(6) هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية (المنامة: 2001م، الفقرة (10))، ص 28.

## ثانياً: أهداف التقارير المالية :

ان الهدف الاساسي للتقارير المالية هو ان تظهر القوائم المالية نتيجة نشاط المشروع والمركز المالي بكل عدالة ووضوح في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة. هذا بالإضافة لاهداف عامة تتمثل في امداد المستفيدين بمعلومات موثوق بها عن المصادر الاقتصادية للمشروع او اية التزامات<sup>(1)</sup>.

وان الاهداف تتلخص فيما يلي<sup>(2)</sup>:

1. ان الهدف الاساسي للتقارير المالية هو التزويد بالمعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية .
2. من اهداف التقارير المالية خدمة هؤلاء المستفيدين الذين تتوفر لديهم سلطة محدودة للحصول عن او امكانية محدودة او مصادر محدودة للحصول علي المعلومات والذين يعتمدون علي القوائم المالية كمصدر معلومات رئيسي لتقويم النشاط الاقتصادي للمنشأة.
3. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من اجل التنبؤ والمقارنة وتقديم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد .
4. تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقويم المقدرة الكسبية للمشروع .
5. تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والاحداث الاخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقويم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب الافصاح عن الفروض الاساسية المعتمدة وموضوعات التفسير او التنبؤ او التقدير.
6. تقديم معلومات مفيدة في الحكم علي مقدرة الادارة في استخدام موارد المشروع لتحقيق هدفه الاساسي.
7. تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد التنبؤ والمقارنة وتقويم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب ان تقدم هذه القائمة معلومات تخص العمليات والاحداث الاخرى التي تمثل جزء من دورات الكسب غير التامة ويجب التقرير عن القيم الجارية عندما تختلف جوهرياً عن التكاليف التاريخية وفيما يخص الاصول والخصوم يجب تجميعها في مجموعة او فصلها في بنود مستقلة من حيث نسبة عدم التأكد من المبالغ والتوقيت, ومن حيث التحقق المتوقع او التصفية
8. تقديم قائمة عن الكسب الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقويم المقدرة الكسبية, ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وانشطة المشروع عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الاتمام , كما يجب التقرير عن التغيرات في القيم بواسطة قوائم متتالية عن المركز المالي وذلك بشكل منفصل نظراً لاختلاف القيم من حيث التأكد من تحقيقها .

(1) د. طارق عبدالعال حماد, الأتجاهات الحديثة في التقارير المالية, (الأسكندرية: الدار الجامعية للكتب, 2010م), ص48.  
(2) د. عصام محمد متولي , تطوير التقارير المالية المنشورة لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للاوراق المالية, (الخرطوم : دار جامعة امدرمان الاسلامية للطباعة والنشر, 2002م), ص 8 .

9. تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقويم المقدرة الكسبية للمشروع, ويجب ان تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية المهمة. ان هذه القائمة يجب ان تقرر عن العمليات التي تتطلب حداً ادني من الرأي من قبل معد هذه القائمة.

10. التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤات المالية, عندما تزيد هذه التنبؤات عن قابلية الاعتماد والوثوق بتنبؤات المستخدمين.

11. من اهداف التقارير المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح هو تقديم المعلومات المفيدة في تقويم فعالية ادارة الموارد لتحقيق اهداف المنظمة ويجب ان تكتمل مقاييس الانجاز بالاعتماد على الاهداف المحددة.

12. التقرير عن تلك الأنشطة من أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن ان تحدد او توصف او تقاس والتي تؤدي دوراً مهماً في وسطها الاجتماعي.

"ان التقرير المالي لا يتضمن تقارير مالية فقط وانما ايضاً وسائل اخري للاعلام بالمعلومات التي ترتبط على نحو مباشر او غير مباشر بالمعلومات المقدمة عن طريق النظام المحاسبي والتي تعني معلومات عن موارد التزامات ارباح المنشأة".

ان مجلس معايير المحاسبة المالية قد قام بتحديد ثمانية انواع من المعلومات التي توفرها التقارير ويركز معظمها على تقديم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون, كما ان التأكيد الرئيسي تم اعطاؤه للمعلومات المتعلقة بالمقدرة الكسبية للمنشأة, وايضاً فمن الطبيعي ان التأكيد علي المعلومات ذات الفائدة في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية هو نموذج صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية<sup>(1)</sup>.

يمكن تصوير الهدف الاساسي للتقارير المالية في الشكل الذي تظهر به القوائم المالية وماتحتويه من معلومات تقوم بتفسير نتائج النشاط الحالي للمؤسسة على ان تكون تلك المعلومات عادلة وصادقة وان تكون معدة وفقاً لاسس ومبادئ محاسبية متفق عليها.

كما تهدف التقارير المالية الى امداد المستفيدين منها خاصة المستثمرين بمعلومات تمكنهم من الحكم على النشاط المالي للمشروع وتحديد الربح العائد علي السهمي, كما تفيد الدولة فيما يختص بتحديد الضرائب علي المشروعى , وكذلك ادارة المشروع تستفيد من التقارير المالية في تنفيذ الرقابة والتخطيط<sup>(2)</sup>.

(1) د. محمد سامي راضي , المحاسبة المتوسطة , (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر , 2004م), ص 9 .  
(2) صفية احمد ضو احمد , دور التقارير المالية في تحسين كفاءة اداء سوق الخرطوم للاوراق المالية , (الخرطوم : جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير غير منشورة , 2006م), ص 27 .

ويمكن أهداف اخري للتقارير المالية وهي على النحو التالي<sup>(1)</sup> :

1. اهداف عامة وهي :

- أ. توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية .
- ب. توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية .
- ج. توفير المعلومات المتعلقة بمراد المنشأة والتزاماتها .

2. أهداف تفصيلية :

- أ. توفير المعلومات التي تفيد في تقويم أداء المنشأة, وتحديد ارباحها حيث يعتمد تقويم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته .
  - ب. توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الاموال .
  - ج. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسئولية الإدارة وتقويم كفاءة ادائها .
  - د. توفير المعلومات التي تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة .
- يستنتج الباحث من الأهداف السابقة عدة اهداف وهي كالآتي:

1. ان التقارير المالية تهدف الي تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المالية .
2. التقارير المالية تنشأ اساساً من احتياجات المستخدمين الخارجيين .
3. انها تسعى إلى تقديم المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية والتدفقات النقدية للمنشأة الاقتصادية .
4. انه يتم توجيه اهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المنشأة علي توليد تدفقات نقدية جديدة .

---

(1) Objective Of Financial Reporting by Business Enterprises, SFAC.No.1, FASB, November, 1978, P10 .

## ثالثاً : انواع التقارير المالية :

تعتبر القوائم المالية اهم جزء في التقارير المالية وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نتيجة نشاط المشروع ومركزه المالي والتغيرات التي حدثت خلال فترة معينة وهي موجه اساساً لملاك المشروع بالإضافة إلى المستفيدين منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية مثل الدائنين وغيرهم<sup>(1)</sup>.

### 1.القوائم المالية:

من اهم القوائم المالية الآتي :

أ/ قائمة الدخل :

هي تقرير لبيان العمليات التي قام بها المشروع خلال فترة معينة تشتمل على معلومات عن ايرادات المبيعات واي ايرادات اخرى وكذلك تكلفة المبيعات واي مصروفات اخرى سواء كانت رئيسية او غير رئيسية اجمالي الربح والدخل من العمليات التي يقوم بها المشروع ، وتعد قائمة الدخل على اساس مقابلة ايرادات الفترة بمصروفاتها للوصول لصافي الربح ، وهو ما يطلق عليها قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة ، او على اساس التفرقة بين الايرادات والمصروفات الرئيسية ادارية او مالية او اقتصادية وقد اهتم بقائمة الدخل المحللين اهميتها في بيان المقدرة الكسبية واستمرارية في تحقيق هذه الارباح والمستثمرين لتحديد العائد من استثماراتهم وكذلك الدائنون والبنوك لتحديد مقدرة المشروع على سداد التزاماته ونظر لاهتمام المستخدمين من قائمة الدخل طالبوا بالمزيد من المعلومات العتي تحتويها القائمة خاصة المتعلقة بالتمييز بين العناصر التي تدخل تحت النشاك الرئيسي او العرض والتمييز بين انواع المصروفات المختلفة الادارية المتغيرة والثابتة مما يسهل مهمة المستفيدين منها<sup>(2)</sup>.

(1) د. محمد عبد العزيز حجازي وآخرون ، تحليل ونقد القوائم المالية ، (القاهرة : مطبعة التعلمي المفتوح ، 1993م) ، ص 28.  
(2) د. كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم لأغراض الاستثمار ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ، ص 57.

يوضح الجدول رقم (1/1/2) نموذج قائمة الدخل :

**جدول رقم (1/1/2)**

**نموذج قائمة الدخل لشركة x للفترة المنتهية في 31/12/00000**

بيان	تحليلي	جزئي	اجمالي
اجمالي المبيعات :			
مردودات المبيعات (-)	×		
مسموحات المبيعات (-)	×		
خصم مسموح به (-)	×		
صافي المبيعات		xxx	xxx
تكلفة المبيعات :			
بضاعة اول المدة		×	
المشتريات (+)	×		
مردودات المشتريات (-)	×		
صافي المشتريات (+)		xx	
بضاعة بخر المدة (-)		×	
تكلفة البضاعة المباعة			xxx
مجمل الدخل			xxx
مصاريف (-)	×		
مصاريف البيع والتوزيع (-)	×		
صافي الداخلي التشغيلي		xxx	xxx
ايرادات ومصاريف اخرى :			
ايرادات اخرى (+)		×	
مصاريف اخرى (-)		×	
صافي الدخل السنوي قبل الضرائب		xx	xxx
مخصص الضرائب (-)			×
صافي الدخل السنوي بعد الضرائب			xxxx

المصدر : د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة ، (عمان : دار مكتبة الحامد للنشر، 2000م) ، ص416.

ب/ قائمة المركز المالي :

هي تقرير لبيان ممتلكات المشروع والتزامات من اصول وخصوم في لحظة معينة وتشمل على معلومات على الاصول المتداولة والثابتة وغيرها من الاصول بالاضافة إلى معلومات عن الخصوم القصيرة والطويلة الاجل وحقوق الملكية (المساهمين) والمعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي تساعد بالتحليل المالي في التصرف على درجة السيولة للمشروع ودرجة التركيز الراسمالي ومدى الاعتماد على القروض كمصدر من مصادر التمويل بالاضافة إلى دراسة العلاقة بين الاصول ببعضها البعض وكذلك حاجة الدول إلى فرض الضرائب على ارباح الشركات والتوزيعات التي تقوم بها لصالح المساهمين<sup>(1)</sup>.

يوضح الجدول رقم (2/1/2) نموذج قائمة المركز المالي :

### جدول رقم (2/1/2)

نموذج قائمة المركز المالي لشركة x للفترة المنتهية في 12/31/.....

بيان	تحليلي	جزئي	اجمالي
الاصول المتداولة :			
نقدية بالصندوق	xx		
نقدية بالبنك	xx		
مدينون	xx		
اوراق قبض	xx		
بضاعة اخر المدة	xx		
مصاريف مدفوعة مقدماً	xx		
ايرادات مستحقة	xx		
مجموعة الاصول المتداولة		xxx	
اصول ثابتة :			
اراضي	xx		
اثاث	xx		

(1) د. محمد ابراهيم عبد السلام ، رؤية المستثمرين للتقارير المالية للشركات المساهمة المصرية ، (الاسكندرية : مطبعة الاشعاع الفنية ، 1998م) ، ص 201 .

		xx	الآلات
		xx	مجموع الاصول الثابتة
		xx	يطرح مجموع الاهلاك
	xxx		صافي القيمة الدفترية
	xxx		صافي اصول غير ملموسة
xxx			مجموع الاصول
			<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
			<u>الالتزامات المتداولة</u>
		xx	دائنون
		xx	اوراق قبض
		xx	مصاريف مستحقة
		xx	ايرادات مقبوضة مقدماً
	xxx		مجموع الالتزامات المتداولة
			<u>الالتزامات طويلة الاجل</u>
		xx	قروض طويلة الاجل
		xx	اوراق دفع طويلة الاجل
	xxx		مجموع الالتزامات طويلة الاجل
		xx	حقوق المليكة
		xx	يضاف صافي الربح او يطرح (صافي الخسارة)
		xx	تطرح المسموحات
xxx			مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المصدر : وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، (عمان : دار الحامد ، 2002م)، ص 87.

ج/ قائمة التدفقات النقدية :

هي تقرير لبيان التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن فترة معينة وتشمل على معلومات معدة على الاساس النقدي من النشاط التشغيلي والنشاط الاستثماري والنشاط التمويلي لمشروع لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم وهذه المعلومات تساعد في التنبؤ بمقدار النقدية المحتمل توزيعها في المستقبل في شكل ارباح او فوائد او رد لأصل الدين

كما ان هذه المعلومات تساعد في تقدير درجة المخاطر من حيث التباين المتوقع للعوائد المستقبلية واحتمال العمر المالي او الافلاس اي ان قائمة التدفقات النقدية تساعد على تقييم الاسعار السوقية للاوراق المالية<sup>(1)</sup>.

يوضح الجدول رقم (3/1/2) نموذج قائمة التدفقات النقدية كما في 12/31 :

### جدول رقم (3/1/2)

نموذج قائمة التدفقات النقدية لشركة x كما في 12/31/.....

		صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية
	(xx)	التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية
	x	ثمن شراء الآلات والمعدات
	(xx)	ثمن شراء اراضي
	(xx)	قرض ممنوح احدى الشركات
	(xx)	تحصيل قروض ممنوحة للغير
	xx	استثمارات في اسهم او السندات
	(xx)	بيع الاستثمارات في الاسهم السندات
xxx	xx	صافي التدفقات من الانشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية :
	xx	اصدار اسهم
	(xx)	سداد قروض طويلة الاجل
	xx	اصدار سندات
	(xx)	توزيعات نقدية
		صافي التدفقات من الانشطة التمويلية
xxx		صافي التغير في الرصيد النقدي
xx		+ رصيد اول المدة
xx		رصيد النقدية اخر المدة

المصدر : كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)، ص 153 .

د/ قائمة الارباح المحتجزة :

(<sup>1</sup>) د. كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 158 .

هي تقرير لبيان الارباح والتغيرات التي حدثت عليها والتوزيعات والتحويلات التي تمت عن فترة معينة ويهتم المحلل بهذه القائمة في بيان حركة الارباح ونموها وتطورها خلال عدد من السنوات والتوزيعات التي تمت من الارباح عن شكل احتياطات او توزيعات المساهمين<sup>(1)</sup>.

يوضح الجدول رقم (4/1/2) نموذج قائمة الارباح المحتجرة عن السنة المنتهية في 12/31 :

### جدول رقم (4/1/2)

نموذج قائمة الارباح المحتجرة لشركة x عن السنة المنتهية في 12/31....

		رصيد الارباح المحتجرة 1/1/.....
xx		+ تعديلات الفترة السابقة تصحيح خطأ في استهلاك الاصول
xx		الثابتة
		رضي الارباح المحتجرة 1/1/... بعد التعديل
xxx		+ صافي الربح
xxx	xx	ناقصاً
xx	xx	توزيعات الاسهم المجانية
xxx		توزيعات نقدية
		رصيد الارباح المحتجرة 12/31/...

المصدر : كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)، ص 87 .

يستنتج الباحث من خلال العرض السابق ما يلي :

1. قائمة الميزانية العمومية تمثل كشف بممتلكات المشروع وطرق تمويل هذه

الممتلكات في تاريخ محدد .

2. قائمة الدخل يهتم بها مستخدمي التقارير المالية نظراً لأهميتها في تحديد مقدرة

المشروع في تحقيق الارباح وتقدير مدى قدرة المشروع على الاستمرار في تحقيق

هذه الارباح في المستقبل .

(1) كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 86 .

3. قائمة التدفق النقدي تشمل على معلومات تساعد الادارة في تقييم اداء الشركة في المجالات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وخلالها يمكن رصد التدفقات النقدية للشركة .

4. قائمة التغير في حقوق الملكية تساعد في التعرف على هيكل راس المال والتغيرات التي طرأت عليه خلال الفترة ويهتم بها الملاك بهدف الاطمئنان على حقوقهم داخل المشروع وكذلك الدائنون الذين يعتبرون ان حقوق الملكية هي مصدر الضمان الوحيد لحصول على حقوقهم من المشروع خلال الوقت المحدد .

## 2. تقرير مراقب الحسابات :

هو تقرير لبيان مدى دقة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وتمثيلها بهدف وعدالة والعمليات التي تمت بالمشروع عن فترة مالية معينة بالتالي يجب ان يشير إلى ان القوائم المالية تم اعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعدم وجود تغيير في هذه المبادئ من فترة لأخرى وعليه يعتبر هذا التقرير دليلاً على صدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وعدالتها مما يؤدي غل النهاية إلى فائدة المستخدم<sup>(1)</sup>.

مما سبق يستنتج الباحث :

1. يتحقق من المعلومات المعروضة في التقارير المالية مما يزيد من درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الملائمة .

2. ان تقرير مراقب الحسابات بما يحمله من رأي فني محايد على التقارير المالية يلعب دوراً رئيسياً في تحديد العديد من قرارات مستخدمي القوائم المالية .

3. ان تقرير مراقب الحسابات يزيد من ثقة المستثمرين داخل السوق المالي في الاعتماد على التقارير المالية عند اتخاذ القرارات الاستثمارية .

## 3. تقرير مجلس الادارة :

هو تقرير لبيان معلومات عامة عن الشركة واهدافها ومركزها المالي والتسويقي بالاضافة إلى معلومات عن الانتاج ودرجة نمو المبيعات والعوامل المؤثرة في نشاط الشركة في المستقبل والتقرير بهذا المعنى لا يحتوي على معلومات مالية كافية يمكن

(1) كما الدين الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 89 .

الاعتماد عليها من جانب المحلل المالي والمستثمرين والدائنين وغيرهم كما ان المعلومات الواردة بهذا التقرير لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات ومع ذلك فهو يحتوي على بعض المعلومات التكميلية الاخرى التي قد يحتاج إليها متخذو القرارات الاقتصادية<sup>(1)</sup>. يرى الباحث ان جميع المعلومات المعروضة في تقرير مجلس الادارة تتعلق باحداث وخطط مستقبلية سوف يتم تنفيذها مستقبلاً بناء على النتائج التي تعكسها القوائم المالية ذات المعلومات التاريخية ، وان مدى نجاح خطط وتوقعات لها علاقة بقدرة الادارة على قراءة المستقبل .

#### 4. تقرير الادارة التنفيذية :

هو تقرير الزامي تقوم باعداده الشركة المساهمة كما ف يعدد من الدول كما في بريطانيا ، ويتضمن معلومات اكثر تفصيلاً من تقرير مجلس الادارة مثل معلومات عن الاصول والتغيرات التي حدثت خلال الفترة المعنية والالتزامات وحقوق الملكية بالاضافة إلى معلومات عن التعقدات الجديدة وسياسة توزيع الارباح ومعلومات عن العاملين وتكلفة الرعاية الاجتماعية والخدمات المقدمة من الشركة للعمال بصفة خاصة وللمجتمع بصفة عامة . وقد تطورت التقاليد المالية في السنوات الاخيرة من حيث كمية المعلومات التي تحتويها ونوعها وطريقة عرض البيانات والحد الضروري للمعلومات التي يجب الافصاح عنها ضمن هذه التقارير لتكون موصلاً جيداً للمعلومات المحاسبية نتيجة للضغوط من الجهات العلمية المعتمدة بالحسابات في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا وغيرها من الدول . وبناء على رغبة المستثمرين والدائنين والبنوك وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الاضافية التي تساعد على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وهذا التطور ادى إلى ظهور عدد من القوائم المالية لتلبية حاجات المستفيدين<sup>(2)</sup>. يرى الباحث ان تقرير الادارة التنفيذية اكثر شمولاً وتعبيراً عن اداء الشركة ويمكن تقديمه بصورة قطاعية لاغراض محددة مثل الموارد البشرية ، وقوائم للدعم الاجتماعي ، وقوائم للتنبؤات المستقبلية وغيرها .

(1) المرجع السابق ، ص 153 .

(2) المرجع السابق ، ص 154 .

## المبحث الثاني

### الخصائص النوعية للتقارير المالية

#### أولاً: الخصائص النوعية للتقارير المالية:

لكي تكون المعلومات الظاهرة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين يجب أن توفر فيها خصائص نوعية محددة وهي<sup>(1)</sup>:

#### 1. القابلية للفهم والاستيعاب:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

#### 2. الملائمة:

توصف المعلومات بهذه الصفة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

#### 3. الموثوقية:

تملك المعلومات هذه الصفة إذا كانت خالية من الأخطاء العامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تتوفر فيها صفة الموثوقية.

#### 4. القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الفترات من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس المجال من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي.

يستنتج الباحث أنه حتى تكون المعلومات المالية ذات فائدة للمستخدمين لا بد أن يحصل عليها المستخدمين في الوقت المناسب كما يجب أن يضع معد المعلومات في اعتباره عند إعداد الموازنة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها فالمنافع المأخوذة عن المعلومات يجب أن تتفوق على التكاليف المتكبدة لتوفير تلك المعلومات.

(1) دونالد كيسو وجيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، تعريب كمال سعيد وأحمد حجاج ، (الرياض: دار المريخ للطباعة والنشر ، 1998م) ، ص140.

## ثانياً: دور المنظمات المهنية في إعداد وإصدار معايير الإفصاح البيئي:

للمنظمات المهنية والجهات الحكومية دور فعال للاهتمام بالبيئة وحمايتها سواء كان ذلك اختليراً من الشركات التي تشارك في التلوث وتدمير البيئة أو إجبارياً من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي<sup>(1)</sup>.

ففي عام 1975م أصدرت لجنة معايير المحاسبة المالية تصريح يختص بالمحاسبة عن الطوارئ وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل ، مثل معالجة نظام البيئة ، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في القوائم المالية.

في عام 1994م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية (ACSEC) المعيار رقم (SOP94-6) ويختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد.

## ثالثاً: نماذج التقارير عن التكاليف البيئية :

قد قامت بعض الهيئات العلمية والعملية والأفراد لوضع نماذج للقياس والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية بما فيها الأنشطة البيئية والتي يمكن إيجاز بعضها فيما يلي<sup>(2)</sup>:

### 1. نموذج شركة (Linowes)

عبارة عن قائمة للنشاط الاجتماعي والبيئي تعد بجانب القوائم المالية التقليدية لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها الأطراف المختلف بالمجتمع ويتم تبويب الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات من ضمنها:

- أ- الأنشطة الخاصة بالأفراد أو الجمهور بشكل عام.
- ب- الأنشطة الخاصة بالبيئة.
- ج- الأنشطة الخاصة بالإنتاج.

---

<sup>(1)</sup>Peter Lemathe,Roger K Doost, "Environnemental Cost accounting and auditing ", Managerial Auditing Journal, Vol.15 Issue.8,2000,p425.

(2) امين السيد احمد لطفي , المراجعة البيئية , (الاسكندرية, الدار الجامعية, 2005م), ص114.

يوضح الجدول رقم (1/2/2) نموذج قائمة النشاط البيئي لشركة Linowes كما في السنة المنتهية في 12/31

### جدول (1/2/2)

#### نموذج شركة Linowes

المبلغ			
			الأنشطة الخاصة بالبيئة:
			أ. تحسينات:
		Xx	1- تكاليف إصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات .
		Xx	2- تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث.
		Xx	3- تكاليف التخلص من المخلفات السامة
	Xx		إجمالي التحسينات
		Xx	ب. الأضرار
		Xx	1- تكاليف مؤجلة لإعادة تشجير موقع الشركة
	Xx		2- تكاليف مقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث الذي سببته الشركة.
Xx			إجمالي الأضرار
			صافي العجز في الأنشطة الخاصة بالبيئة للسنة (أ-ب)

المصدر: امين السيد احمد لطفي , المراجعة البيئية , (الاسكندرية, الدار الجامعية , 2005م), ص115.

يتضح من الجدول السابق أن الهدف من إعداد التقرير، هو بيان الأداء البيئي لشركة **Linowes** خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف بالانشطة الخاصة بالبيئة من تكاليف التحسينات وتكاليف الأضرار.

### 2. نموذج (ESTES)

عبارة عن قائمة للتأثير الاجتماعي اعتمد على وجهة نظر المجتمع كأساس للقياس والإفصاح عن أنشطة المشروع. حيث يتم الإفصاح عن كل المنافع الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية وصافي الفائض أو العجز الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع وليس للمشروع ومن المجالات التي حازت اهتمام

هذا النموذج مسؤولية المشروع تجاه البيئة التي تعمل بها لهذا اهتم بالقياس والإفصاح المحاسبي لها  
معبراً بالآتي:

أ. تحسينات البيئة.

ب. وإضرار تلوث البيئة.

يوضح الجدول رقم (2/2/2) نموذج قائمة النشاط الاجتماعي والبيئي لشركة ESTES كما في  
السنة المنتهية في 12/31

### جدول (2/2/2)

### نموذج شركة ESTES

المبلغ			المنافع الاجتماعية
			تحسينات للبيئة
			.....
			.....
			إجمالي المنافع الاجتماعية
			أضرار البيئة
			أضرار الأرض
			تلويث الهواء
			تلويث المياه
		X	ضوضاء
		X	مخلفات
		X	تشويه الشكل الجمالي.
		X	أضرار أخرى للبيئة
		X	إجمالي التكاليف الاجتماعية
		X	الفائض الاجتماعي (العجز) للسنة
		X	الفائض المتجمع (العجز) في 1 يناير (..)
		X	الفائض المتجمع (العجز) في 31 ديسمبر (..)
XX			
	XX		

المصدر: امين السيد احمد لطفي , المراجعة البيئية , ( الاسكندرية, الدار الجامعية , 2005م), ص121.

يتضح من الجدول السابق أن الهدف من إعداد التقرير، هو بيان الأداء البيئي لشركة ESTES خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف علي الأنشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية.

## 1. نموذج ( Brother )

يوضح الجدول رقم (3/2/2) نموذج قائمة النشاط الاجتماعي والبيئي لشركة Brother

### جدول (3/2/2)

#### نموذج ( Brother )

إجمالي التكاليف الفعلية		الاستثمار المخطط		تبويب عناصر تكاليف حماية البيئة
كلي	جزئي	كلي	جزئي	
Xx		Xx		1. تكاليف مباشرة لخفض الآثار البيئية. أ. تكاليف الحد من التلوث. ب. تكاليف الحماية البيئية. ج. تكاليف عمليات إعادة تدوير للمخلفات الصناعية
	xx xx xx			
Xx				2. التكاليف الغير مباشرة بخفض التأثيرات السلبية البيئية
Xx				3. تكاليف خفض الآثار البيئية المرتبطة باستخدام مخلفات المنتجات المصنعة والمباعة
Xx		Xx		4. تكاليف البحوث والتدريب لخفض الآثار البيئية.
Xx				5. تكاليف الأداء الاجتماعي المرتبطة بحماية البيئة
Xx				6. تكاليف أخرى لحماية البيئة
	Xx		Xx	الإجمالي

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة البيئية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص64.

يتضح من الجدول السابق أن الهدف من إعداد التقرير، هو بيان الأداء البيئي لشركة Brother خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف على الانشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية وذلك من خلال التكاليف البيئية المخططة والفعالية.

#### رابعاً: متطلبات جودة التقارير المالية :

ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على مجموعة من خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير، وبداية فإنه لا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة من الخصائص، إلا أن هناك اتفاقاً على مجموعة من الخصائص الأساسية هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملاءمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى قابلية المعلومات للمقارنة من ناحية أخرى، فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وتتوقف الثقة في المعلومات على تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع، عدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقيق، أما ملاءمة المعلومات فإنها تتوقف على توقيت المعلومات، القيمة التنبؤية لها، والتغذية العكسية. نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات، وتعدد أنواع الاستثمارات المالية، واتجاه العديد من الدول نحو تنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء التقارير والقوائم المالية، فما زالت هذه التقارير تفتقر إلى معلومات عن مخاطر المؤسسات، فهي لا تظهر دور إدارة المؤسسة في مواجهة هذه المخاطر<sup>(1)</sup>.

مع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات. وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها في التوصية رقم (2) من توصيات

(1) مصطفى محمد كمال محمد حسن، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 2، 2007م)، ص 245.

مفاهيم المحاسبة الصلدة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية والتي تمثل إطاراً لجودة التقارير المالية<sup>(1)</sup>.

يري الباحث أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، ولمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي.

---

(1) شيماء سعيد محمد بسن، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، 2012م)، ص103.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يشتمل علي الآتي:

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية  
الخرطوم بحري.

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

## المبحث الأول

### أولاً: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة ومن المناطق التي عاصرت التقنين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطورت تلك القوانين وتشريعاتها وتقع المنطقة في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري ويحدها من ناحية الجنوب حي عمر المختار ومن ناحية الشمال مزارع طيبة الأحامدة ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما ناحية الغرب أحياء شمبات ، الصافية المغتربين .

بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في الأربعينيات من القرن الماضي وسارت عبر الحقب إذا كانت في الخمسينات صناعات في مجال المواد الغذائية (زيوت ، حلويات، وغيرها) قامت صناعات أيضاً في فترة الستينات إلا أن أكثر ما يميزها قيام صناعات النسيج والمطاحن وشهدت حقب السبعينات والثمانينات قيام الكثير في القطاعات المختلفة توسعاً وأمتداداً ويمكن أن يقال أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعات الغزول ، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين . حقب التسعينات شهدت قيام الكثير من صناعات الأدوية وشهدت نهاية هذه الحقب قيام المطاحن العملاقة وما زال عطاء المنطقة مستمراً والشاهد على ذلك ما تم افتتاحه من مصانع جديدة في يوم التصنيع الوطني أغسطس 2002م إذا كلها بمنطقة بحري الصناعية (خمسة مصانع) <sup>(1)</sup>.

تتميز بحري الصناعية بالميزات والخصائص الآتية:

1. من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد .
2. أكثر منطقة صناعية مرتبة من ناحية تخطيطية Lay Out
3. تحظى بخدمات صرف صحي معقولة .
4. بها أكبر الاستثمارات المتمثلة في رؤوس الأموال الضخمة المستثمرة .
5. بها أكبر طاقات طحن غلال بالبلاد (سيقاً وويتا وغيرها)
6. تتمتع بقدر لا بأس به من البنيات الأساسية .
7. بها أكبر طاقات صناعية ودوائية بالبلاد .
8. تتوفر بوجود مصانع لا توجد في غيرها من المناطق بالبلاد مثلاً :
  - أ. صناعة البطاريات الجافة (النيل الأبيض للبطاريات).
  - ب. صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني) .
  - ج. أطباق البولسترين (مصنع أطباق البولسترين )
  - د. السراميك (مصنع سراميك أطلس) .

(1) وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : مجلة الاستثمار والصناعة ، 2002 م) ، ص ص

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي 4767488 م<sup>2</sup> وعدد المنشآت القائمة بها 1022 منشأة وتتكون من 9 مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع بها.

### ثانياً: الواقع الصناعي بمنطقة بحري الصناعية :

لعكس صورة الواقع الصناعي بمنطقة بحري الصناعية بصورة أكثر وضوحاً يمكن تناول ذلك من خلال عدة محاور منها:

#### 1. المنشآت الصناعية القائمة :

هي تلك المنشآت التي تجري فيها عمليات التصنيع بمختلف أنواعها وتضم هذه المنطقة قطاعات صناعية رئيسية تنقسم بدورها إلى فروعيات . هذه المنشآت حالتها الإنشائية وأطوارها المختلفة منها القائم والعامل والقائم المتوقع ومنها ما هو في أطوارها المختلفة ويمكن تناول ذلك من ناحية عديدة ومن ناحية الطاقات الإنتاجية<sup>(1)</sup>.

#### أ. العديدة :

يوضح الجدول رقم (1/1/3) والشكل رقم (1/1/3) الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية :

#### جدول رقم (1/1/3)

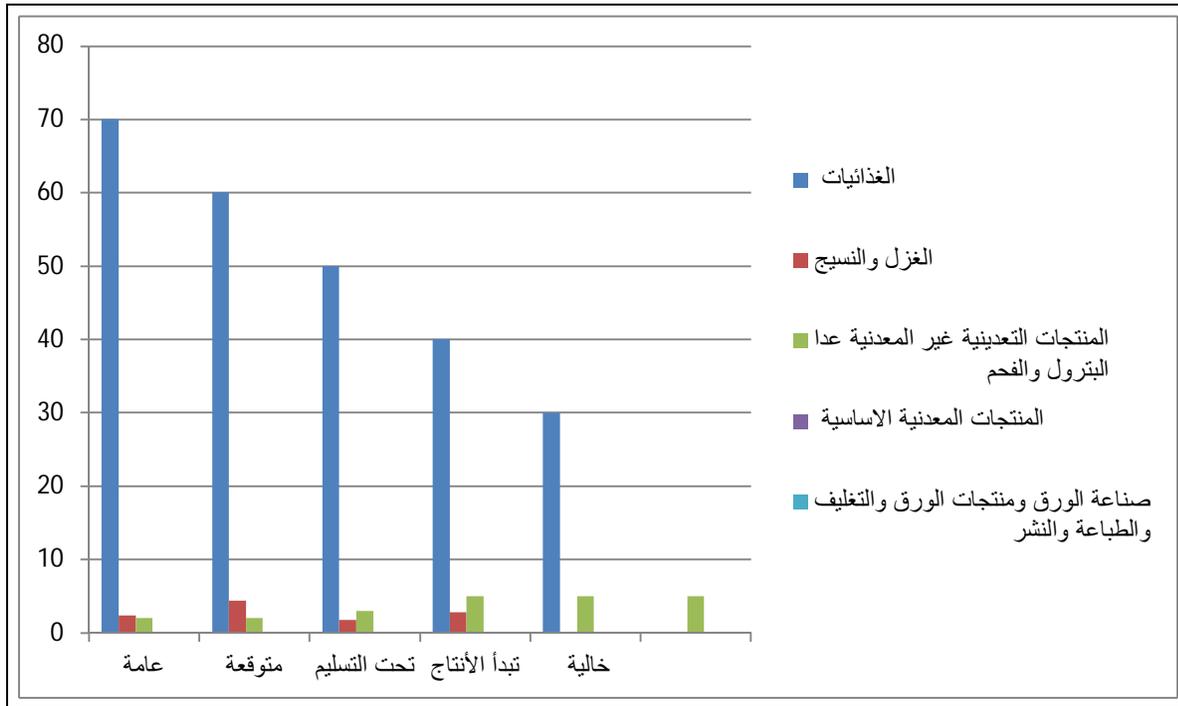
#### الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري

القطاعات	عاملة	متوقفة	تحت التثبيت	لم تبدأ الإنتاج	خالية	الإجمالي
الغذائيات	72	70	11	20	10	183
الغزل والنسيج	21	22	5	8	1	57
المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم	23	18	3	4	2	50
المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات	21	7	0	3	1	32
المنتجات المعدنية الأساسية	13	8	0	4	0	25
صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر	21	7	1	0	1	30
المنتجات الخشبية والحديدية	6	6	0	1	0	13
الإجمالي	177	138	20	40	15	390

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم، 2002م) .

(1) وزارة المالية ولاية الخرطوم ، المرجع السابق ، ص ص 5-12

شكل رقم (1/1/3)  
الموقف الحالي للقطاعات الرئيسية بمنطقة بحري



المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (1/1/3) والشكل رقم (1/1/3) ان غالبية المصانع العاملة هي مصانع الغذائية اذ بلغ عددهم (72) مصنعا , ويليهما المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم اذ بلغ عددهم (23) مصنعا, يليهما الغزل والنسيج حيث بلغ عددهم (21) مصنعا, والمنتجات المعدنية والماكينات والمعدات حيث بلغ عددهم (21) مصنعا, وصناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر (21) مصنعا, ويليهما المنتجات المعدنية الأساسية (13) مصنعا, والمنتجات الخشبية والحديدية (6) مصانع.

## ب. الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغذائية

يوضح الجدول رقم (2/1/3) الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغذائية بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية :

### جدول رقم (2/1/3)

#### الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغذائية

الرقم	القطاع	الطاقة التصميمية
1.	الزيوت " طن "	885000
2.	الطحينة " طن "	59080
3.	حلويات " طن "	63610
4.	بسكويت " طن "	33400
5.	سجائر " سيجارة "	5 مليار
6.	مطاحن " طن "	1251000
7.	مياه غازية " صندوق "	27000000
8.	لحوم " طن "	1500
9.	مربي " طن "	14250
10.	صلصة " طن "	7700
11.	ثلج " طن "	200000
12.	الأعلاف " طن "	93700

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (2/1/3) ان الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغذائية يتضمن الزيوت بطاقة تصميمية وقدرها ( 885000 ) طن, والطحينة بطاقة تصميمية وقدرها(59080) طن, والحلويات بطاقة تصميمية وقدرها(63610) طن, والبسكويت بطاقة تصميمية وقدرها(33400) طن, والسجائر بطاقة تصميمية وقدرها(5) مليار "سيجارة", والمطاحن بطاقة تصميمية وقدرها(1251000) طن, والمياه الغازية بطاقة تصميمية وقدرها(27000000) "صندوق", واللحوم بطاقة تصميمية وقدرها(1500) طن, والمربي بطاقة تصميمية وقدرها(14250) طن, والصلصة بطاقة تصميمية وقدرها(7700) طن, والثلج بطاقة تصميمية وقدرها(200000) طن, والاعلاف بطاقة تصميمية وقدرها(93700) طن.

### ج.الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغزل والنسيج :

يوضح الجدول رقم (3/1/3) الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغزل والنسيج بمنطقة

الخرطوم بحري الصناعية :

### جدول رقم (3/1/3)

#### الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغزل والنسيج

الرقم	القطاع	الطاقة التصميمية
1.	النسيج " متر "	456236500
2.	التريكو " طن "	12000
3.	الملابس الجاهزة " قطعة "	88532
4.	الجوارب " دسنة "	24000

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (3/1/3) ان الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الغزل والنسيج يتضمن النسيج بطاقة تصميمية وقدرها ( 456236500 ) متر ، والتريكو بطاقة تصميمية وقدرها(12000) طن، والملابس الجاهزة بطاقة تصميمية وقدرها(88532) قطعة، والجوارب بطاقة تصميمية وقدرها(24000) دسنة.

#### د. الطاقات التصميمية السنوية للصناعات التعدينية غير المعدنية

يوضح الجدول رقم (4/1/3) الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الصناعات التعدينية غير المعدنية بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية :

### جدول رقم (4/1/3)

#### الطاقات التصميمية السنوية للصناعات التعدينية غير المعدنية

الرقم	القطاع	الطاقة التصميمية
1.	البلاط والمزايكو " متر مربع "	1395100
2.	الرخام " متر مربع "	75300
3.	الاسفنج الصناعي " متر مربع "	360000
4.	السيراميك " متر مربع "	450000

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (4/1/3) ان الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الصناعات التعدينية وغير المعدنية يتضمن البلاط والمزايكو بطاقة تصميمية وقدرها ( 1395100 ) متر مربع، والرخام

بطاقة تصميمية وقدرها (75300) متر مربع، والأسفنج الصناعي بطاقة تصميمية وقدرها (360000) متر مربع، والسيراميك بطاقة تصميمية وقدرها (450000) متر مربع.

#### د. الطاقات التصميمية السنوية للمنتجات المعدنية

يوضح الجدول رقم (5/1/3) الطاقات التصميمية السنوية لقطاع المنتجات المعدنية بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية :

#### جدول رقم (5/1/3)

#### الطاقات التصميمية السنوية للمنتجات المعدنية

الرقم	القطاع	الطاقة التصميمية
1.	الثلاجات " وحدة"	78500

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (5/1/3) ان الطاقات التصميمية السنوية لقطاع الصناعات المعدنية يتضمن الثلاجات بطاقة تصميمية وقدرها ( 78500 ) وحدة.

#### هـ. الطاقات التصميمية السنوية لقطاع صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر

يوضح الجدول رقم (6/1/3) الطاقات التصميمية السنوية لقطاع صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية :

#### جدول رقم (6/1/3)

#### الطاقات التصميمية السنوية لقطاع صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر

الرقم	القطاع	الطاقة التصميمية
1	الكرتون " طن"	76500

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (6/1/3) ان الطاقات التصميمية السنوية لقطاع صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر يتضمن الكرتون بطاقة تصميمية وقدرها ( 76500 ) طن.

### ثالثاً: المساحات:

تشكل الأراضي عنصراً ومورداً هاماً للاستثمار أي كان مجاله باعتبار أنها تشكل القاعدة التي تقام عليها تلك المنشآت الاستثمارية وتقام عليها البنيات الأساسية الأخرى المساعدة والمساندة للاستثمار .

تبلغ مساحة منطقة بحري الصناعية حوالي 4767488م<sup>2</sup> وهي بالتالي تشكل أكثر من 50% من جملة المساحات الكلية بالإضافة الصناعية الكائنة بالولاية. تلك المساحات موزعة إلى 8 مربعات بالإضافة إلى مربع 2 كافوري ومربع 11 الصناعات بمساحات مختلفة وبعده مصانع متفاوت لكل مربع . وكما هو معروف فإن هذه المنطقة شهدت تخصيص الأراضي الصناعية قبيل منتصف القرن الماضي بقليل واتسمت تلك التصاديق القديمة بعة في المساحة لم تراخ النظرة المستقبلية للتطور الصناعي وقد كان العرض آنذاك أكثر من الطلب بكثير كما نلاحظ أيضاً أن التخصيص لم يراع خصوصية كل صناعة على حده وطبيعتها والعمل على تجميع الصناعات المتشابهة والمثلية أو صناعات القطاع الواحد في مربع منفصل أوفى مكان واحد الأمر الذي يعزز ويسهل الاستفادة القصوى من الإمكانيات والموارد وييسر عملية التخلص من المخلفات الصناعية إذا أن ذلك أسهل كل ما كانت المخلفات متشابهة وتلاحظ أيضاً أن الكثير من المساحات المشيدة غير مستغلة الاستغلال الأمثل مما يعني أن الأمر يحتاج لدراسة هذه الظاهر بصورة علمية وعميقة بهدف التعرف على الأسباب الحقيقية لعدم استغلالها واقتراح المعالجات الناجعة لها.

### رابعاً: مساحات المنشآت الصناعية قطاعياً:

من المعروف أن المنشآت تتكون من عدة قطاعات رئيسية والتي بدورها تنقسم إلى قطاعات فرعية وذلك حسب التصنيف الدولي (ISIC) وتم تجميع المساحات التي يشغلها القطاع الرئيسي عبر تجميع القطاعات الفرعية وذلك بالمربعات المختلفة حتى نرى حصة كل قطاع من المساحة الكلية التي تشغلها المنشآت الصناعية عامة .

يوضح الجدول رقم (7/1/3) مساحات القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة الخرطوم بحري

الصناعية :

### جدول رقم (7/1/3)

#### مساحات القطاعات الصناعية الرئيسية

القطاع الصناعي	المساحة م <sup>2</sup>	النسبة لمساحة القطاع الصناعي الكلي %	عدد المنشآت
الغذائيات	1367378	38,6%	177
الغزل والنسيج	788854	22,3%	46
الكيمائيات	670318	18,9%	158
المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم	231893	6,6%	42
المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات	179157	5,1%	27
المنتجات المعدنية الأساسية	86809	4,6%	8
صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر	164487	2,5%	24
المنتجات الخشبية والحديدية	51178	1,4%	11
الأجمالي	3540074	100%	493

المصدر : وزارة المالية ولاية الخرطوم ، تقرير منطقة بحري الصناعية ، (الخرطوم : هيئة الاستثمار والصناعية ولاية الخرطوم ، 2002م) .

يتبين من الجدول رقم (7/1/3) أن مساحة قطاع الغذائيات تأتي في المرتبة الأولى بمساحة وقدرها (1367378) متر مربع ونسبة (38.6%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما الغزل والنسيج بمساحة وقدرها (788854) متر مربع ونسبة (22.3%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما الكيمائيات بمساحة وقدرها (670318) متر مربع ونسبة (18.9%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم بمساحة وقدرها (231893) متر مربع ونسبة (6.6%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات بمساحة وقدرها (179157) متر مربع ونسبة (5.1%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما صناعة الورق ومنتجات الورق والتغليف والطباعة والنشر بمساحة وقدرها (51178) متر مربع ونسبة (1.4%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي، ويليهما صناعة المنتجات الخشبية والحديدية بمساحة وقدرها (51178) متر مربع ونسبة (1.4%) من المساحة الكلية للقطاع الصناعي.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول الباحث في هذا الجزء وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، ويشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي يتم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

#### أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

##### 1. مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من موظفي الإدارة المالية لبعض المنشآت الصناعية بمنطقة الخرطوم بحري .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (80) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض موظفي الإدارة المالية لبعض المنشآت الصناعية بمنطقة الخرطوم بحري . واستجاب (80) فرداً أي ما نسبته (100%)، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

##### 2. أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
4. يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
5. يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان .  
وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (الملحق رقم (2))  
**القسم الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.  
**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (18) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع كما يلي:

- الفرضية الأولى: تتضمن (6) عبارات.
- الفرضية الثانية: تتضمن (6) عبارات.
- الفرضية الثالثة: تتضمن (6) عبارات.

**أ. ثبات وصدق أداة الدراسة:**

اختبر الباحث ثبات وصدق اداة الدراسة كما يلي :

### **1. الثبات والصدق الظاهري**

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (4) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية (ملحق رقم (3)). وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

### **2. الثبات والصدق الإحصائي**

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

i. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

ii. معادلة ألفا-كرونباخ.

iii. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

iv. طريقة الصور المتكافئة.

v. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له<sup>(1)</sup>. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \frac{\text{الثبات}}{\sqrt{2}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:<sup>(2)</sup>

$$r \times 2$$

معامل الثبات = -

$$r + 1$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (1/2/3)

#### الثبات والصدق الإحصائي لآراء أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضية	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.56	0.72	0.85
الثانية	0.89	0.94	0.97
الثالثة	0.79	0.88	0.94
لاستبيان كاملاً	0.84	0.91	0.95

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

(1) عبد الله عبد الدائم ، التربية التجريبية والبحث التربوي، ط2، (بيروت: دار العلم للملايين، 1984م) ، ص355.  
(2) سعد عبد الرحمن ، القياس النفسي -النظرية والتطبيق، ط3 ، (القاهرة، دار الفكر العربي، 1998م) ، ص149.

يتضح من نتائج الجدول رقم (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لآراء أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

### 3. الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

أ. الأشكال البيانية.

ب. التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة.

ج. النسب المئوية.

د. معامل ارتباط بيرسون.

هـ. معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.

و. الوسيط.

ز. اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

## ثانياً: وصف عينة الدراسة

وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

### 1. العمر

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

#### جدول رقم (2/2/3)

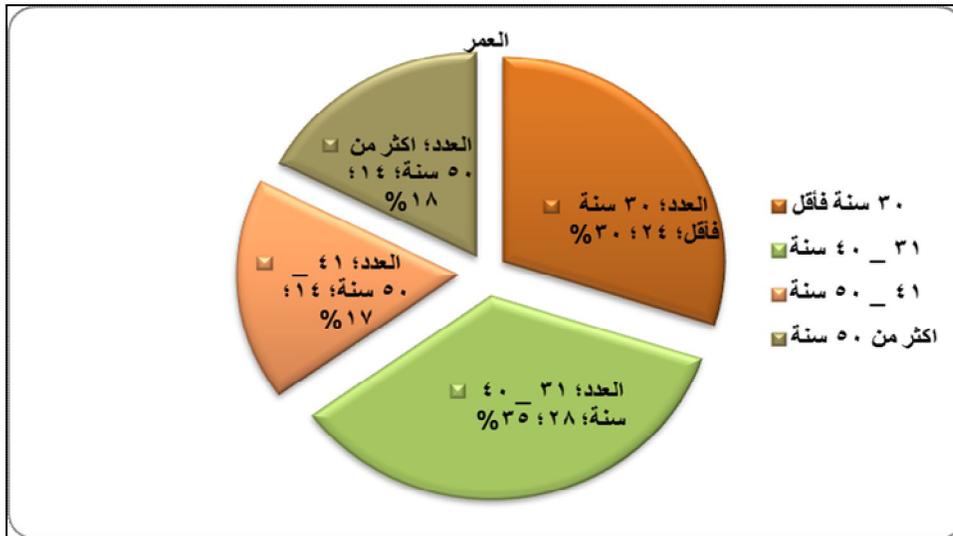
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	24	30.0%
31 _ 40 سنة	28	35.0%
41 _ 50 سنة	14	17.5%
اكثر من 50 سنة	14	17.5%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم (1/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن الفئة العمرية لغالبية أفراد عينة الدراسة من 31\_40 سنة حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (28) فرداً وبنسبة (35.0%) ، يليهم الذين فئاتهم العمرية 30 سنة فأقل حيث بلغ عددهم (24) فرداً وبنسبة (30.0%)، وبلغ عدد

الأفراد الذين فئاتهم العمرية 41\_ 50 سنة في العينة (14) فردا وبنسبة (17.5%) من العينة الكلية ويتساوى معهم الافراد الذين فئاتهم العمرية اكثر من 50 سنة.

## 2. المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (2/1/3) والشكل رقم (2/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (3/1/3)

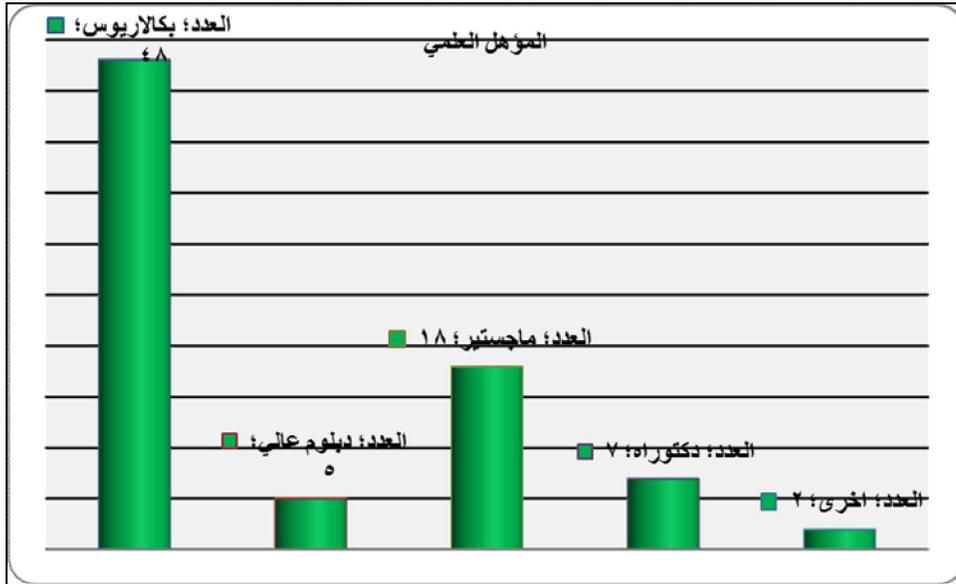
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	48	60.0%
دبلوم عالي	5	6.2%
ماجستير	18	22.5%
دكتوراه	7	8.8%
اخرى	2	2.5%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (2/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (2/1/3) والشكل رقم (2/1/3) أن غالبية افراد الدراسة مؤهل علمي بكالوريوس اذ بلغ عددهم في العينة (48) فردا بنسبة (60.0%) ، يليهم الذين لديهم مؤهل علمي

ماجستير حيث بلغ عددهم (18) فردا وبنسبة (22.5%) ، كما تضمنت العينة على (7) افراد بنسبة (8.8%) كان لديهم مؤهل علمي دكتوراه ، (5) افراد بنسبة (6.2%) كان لديهم مؤهل علمي دبلوم عالي ، فردين بنسبة (2.5%) كان لديهم مؤهلات علمية اخرى غير المذكورة اعلاه.

### 3.المؤهل المهني

#### جدول رقم (4/2/3)

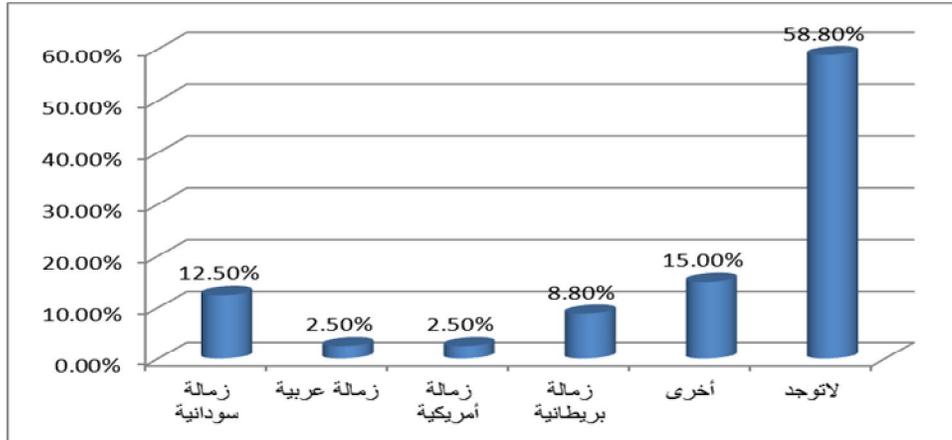
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة سودانية	10	12.5%
زمالة عربية	2	2.5%
زمالة أمريكية	2	2.5%
زمالة بريطانية	7	8.8%
أخرى	12	15.0%
لا توجد	47	58.8%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم جدول رقم (3/2/3)

#### الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغ عدد هؤلاء (47) فرداً بنسبة (58.8%) ، يليهم الذين لديهم مؤهلات مهنية اخرى حيث بلغ عددهم في العينة (12) فردا وبنسبة (15.0%) ، (10) افراد وبنسبة (12.5%) كان لديهم مؤهل مهني زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، كما تضمنت العينة على (7) افراد وبنسبة (8.8%) كان لديهم مؤهل مهني زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين ، فردين وبنسبة

(2.5%) كان لديهم مؤهل مهني زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية ويتساوى معهم من لديهم زمالة المحاسبين القانونيين العربية.

#### 4.التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (5/2/3)

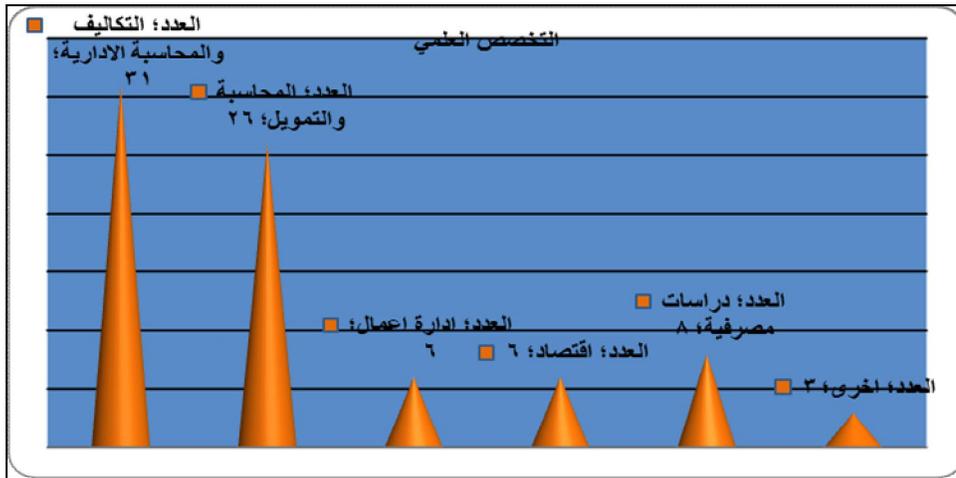
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
التكاليف والمحاسبة الادارية	31	38.8%
المحاسبة والتمويل	26	32.5%
ادارة اعمال	6	7.5%
اقتصاد	6	7.5%
دراسات مصرفية	8	10.0%
اخرى	3	3.8%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم (4/2/3)

#### الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية افراد الدراسة لهم تخصص علمي التكاليف والمحاسبة الادارية اذ بلغ عددهم في العينة (31) فردا بنسبة (38.8%) ، يليهم تخصص علمي المحاسبة والتمويل حيث بلغ عددهم (26) فردا وبنسبة (32.5%) ، كما تضمنت العينة على (8) افراد بنسبة (10.0%) كان لديهم تخصص علمي دراسات مصرفية ، (6) افراد بنسبة

(7.5%) كان لديهم تخصص علمي إقتصاد ويتساوى معهم من لديهم تخصص علمي ادارة اعمال ،  
(3) افراد بنسبة (3.8%) كان لديهم تخصصات علمية اخرى غير المذكورة اعلاه.

### 5.المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

### جدول رقم (6/2/3)

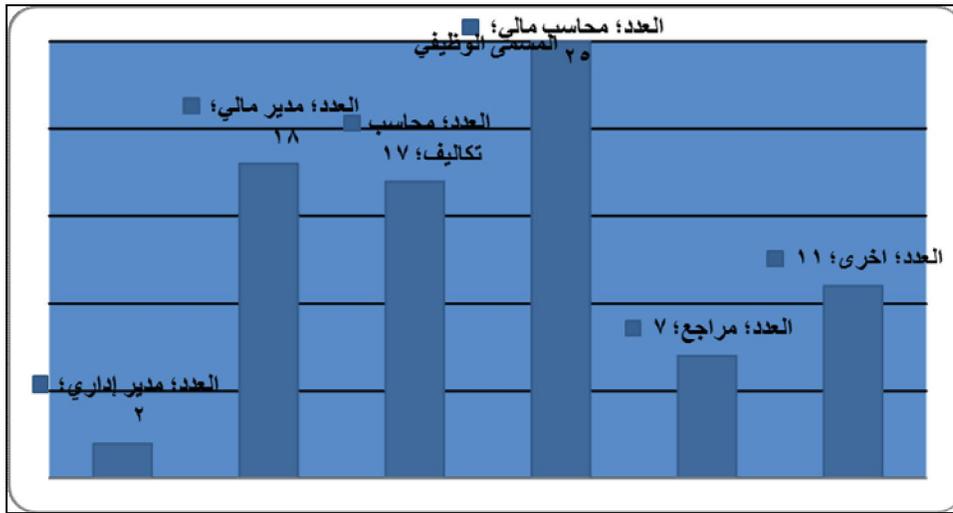
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير إداري	2	2.5%
مدير مالي	18	22.5%
محاسب تكاليف	17	21.2%
محاسب مالي	25	31.2%
مراجع	7	8.8%
اخرى	11	13.8%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (5/2/3)

#### الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3)، أن غالبية افراد الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب مالي حيث بلغ عددهم في العينة (25) فردا وبنسبة (31.2%) ، يليهم الذين لديهم مركز وظيفي مدير مالي حيث بلغ عددهم في العينة (18) فردا بنسبة (22.5%) من العينة الكلية ، (17)

افراد وبنسبة (21.2%) كان مركزهم الوظيفي محاسب تكاليف ، كما تضمنت العينة على (11) افراد بنسبة (13.8%) كان لديهم مراكز وظيفية اخرى ، (7) افراد وبنسبة (8.8%) كان مركزهم الوظيفي مراجع.

## 6.سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

### جدول رقم (7/2/3)

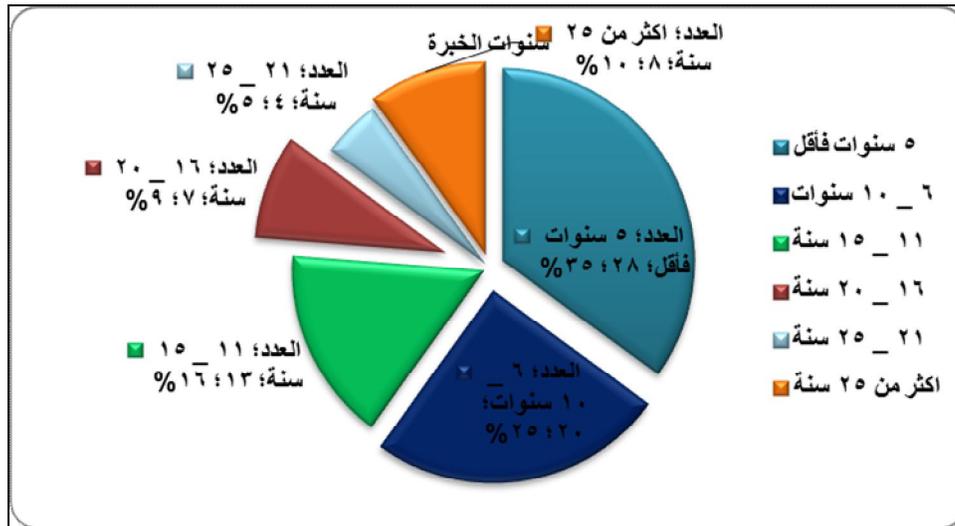
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	28	35.0%
6 _ 10 سنوات	20	25.0%
11 _ 15 سنة	13	16.2%
16 _ 20 سنة	7	8.8%
21 _ 25 سنة	4	5.0%
اكثر من 25 سنة	8	10.0%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (6/2/3)

#### الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية افراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة 5 سنوات فأقل حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (28) فردا بنسبة (35.0%) ، يليهم

الذين لديهم سنوات خبرة من 6 \_ 10 سنوات حيث بلغ عددهم (20) فردا بنسبة (25.0%) ، (13) افراد وبنسبة (16.2%) كان لديهم سنوات خبرة 11 \_ 15 سنة ، كما تضمنت العينة على (8) افراد وبنسبة (10.0%) كان لديهم سنوات خبرة اكثر من 25 سنة ، (7) وبنسبة (8.8%) كان لديهم سنوات خبرة 16 \_ 20 سنة ، كما تضمنت العينة (4) افراد بنسبة (5.0%) كان لديهم سنوات خبرة 21 \_ 25 سنة.

ثالثاً: التوزيع النسبي لآراء المبحوثين لفرضيات الدراسة :

### 1. التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الاولى:

يوضح الجدول رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى التي تنص علي (توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة )

#### جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المنازعات القضائية نتيجة لاخلال المنشأة بقوانين ولوائح حماية البيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	19 %23.8	51 %63.8	7 %8.8	3 %3.8
2	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	19 %23.8	49 %61.2	7 %8.8	5 %6.2
3	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	15 %18.8	47 %58.8	13 %16.2	5 %6.2
4	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	19 %23.8	48 %58.8	11 %13.8	2 %2.5
5	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	30 %37.5	38 %47.5	8 %10.0	4 %5.0
6	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	21 %26.2	44 %55.0	9 %11.2	6 %7.5

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى والتي تنص على (توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة) ان غالبية الآراء موافقة على العبارات , وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الآراء المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول رقم (9/2/3):

### جدول رقم (9/2/3)

#### الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المنازعات القضائية نتيجة لاخلال المنشأة بقوانين ولوائح حماية البيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.689	موافق
2	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.763	موافق
3	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التنس تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.773	موافق
4	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.692	موافق
5	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.808	موافق
6	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	4	0.827	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول (9/2/3) يتضح للباحث الآتي :

أ. أن الوسيط لغالبية آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة.

ب. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.68 - 0.82) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في آراء أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

## 2. التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثانية:

يوضح الجدول رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية والتي تنص علي (محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية).

جدول (10/2/3)

### التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية.	28 %35.0	45 %56.2	3 %3.8	4 %5.0
2	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف المتعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	11 %13.8	59 %73.8	7 %8.8	3 %3.8
3	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	10 %12.5	51 %63.8	13 %16.2	6 %7.5
4	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	11 %13.8	53 %66.2	13 %16.2	3 %3.8
5	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.	22 %27.5	45 %56.2	6 %7.5	7 %8.8
6	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.	15 %18.8	50 %62.5	10 %12.5	4 %5.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة ان غالبية افراد الدراسة يوافقون علي عبارات الفرضية الثانية والتي تنص علي (محاسبة التكاليف

البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية)، وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الآراء المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول رقم (11/2/3) :

### جدول رقم (11/2/3)

#### الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية.	4	0.741	موافق
2	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف المتعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	4	0.616	موافق
3	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	4	0.748	موافق
4	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	4	0.668	موافق
5	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية .	4	0.842	موافق
6	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.	4	0.792	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول رقم (11/2/3) يتضح للباحث الآتي :

أ. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تنسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.  
ب. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.61 - 0.84) وهذه القيم تشير إلى لتجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

### 3. التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة:

يوضح الجدول رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لآراء افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة والتي تنص علي (محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الى الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة) :

#### جدول (12/2/3)

#### التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	21 %26.2	51 %63.8	7 %8.8	1 %1.2	0 %0.0
2	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقا لقوانين ولوائح حماية البيئة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	11 %13.8	56 %70.0	8 %10.0	5 %6.2	0 %0.0
3	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في	17	49	11	3	0

	0.0%	3.8%	13.8%	61.2%	21.2%	الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.
4	0 0.0%	3 3.8%	12 15.0%	46 57.5%	19 23.8%	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الايرادات البيئية كأيرادات التدوير للمخلفات تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.
5	0 0.0%	5 6.2%	10 12.5%	52 65.0%	13 16.2%	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.
6	0 0.0%	9 11.2%	9 11.2%	41 51.2%	21 26.2%	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/3) ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي عبارات الفرضية الثالثة والتي تنص علي (محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الى الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة)، وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الآراء المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول رقم (13/2/3):

جدول رقم (13/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.670	موافق
2	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقا لقوانين ولوائح حماية البيئة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.697	موافق
3	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.712	موافق
4	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الايرادات البيئية كإيرادات التدوير للمخلفات تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.738	موافق
5	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.732	موافق
6	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	4	0.911	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول رقم (13/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي

البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الى الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.67 - 0.91) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في آراء أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

#### خامساً: اختبار الفرضيات :

a. اختبار الفرضية الاولى والتي تنص علي : "توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة".

يوضح الجدول رقم (14/2/3) اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء علي كل عبارة من عبارات الفرضية الاولى :

#### جدول رقم (14/2/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المنازعات القضائية نتيجة لاخلال المنشأة بقوانين ولوائح حماية البيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	71.00
2	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	61.80
3	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	51.40
4	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	59.50
5	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	41.20
6	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.	3	44.70

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (14/2/3) مايلي :

أ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (71.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المنازعات القضائية نتيجة لاختلال المنشأة بقوانين ولوائح حماية البيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.

ب. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (61.80) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.

ج. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (51.40) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.

د. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (59.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف ناتجة عن إعادة التدوير تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.

هـ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (41.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة.

و. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (44.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية.

مما تقدم يتضح للباحث تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (6) عبارات وعلى كل منها هناك (80) رأي هذا يعني أن عدد الآراء الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (480) رأي. ويمكن تلخيص آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أدناه:

#### جدول رقم (15/2/3)

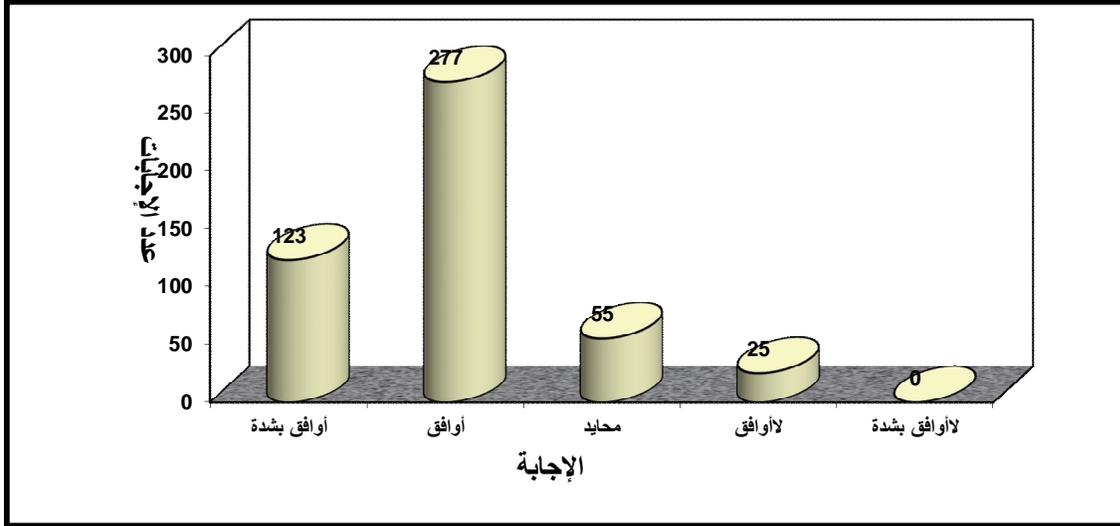
##### التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	123	25.6%
أوافق	277	57.7%
محايد	55	11.5%
لا أوافق	25	5.2%
لا أوافق بشدة	0	0.3%
المجموع	480	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (123) رأي وبنسبة (25.6%) موافق بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (277) رأي وبنسبة (57.7%) موافق، و (55) رأي وبنسبة (11.5%) محايد، و (25) رأي وبنسبة (5.2%) غير موافق على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الآراء الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (315.90) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الآراء ولصالح الآراء الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة" قد تحققت.

#### 2. اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص على الآتي: "محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية".  
يوضح الجدول رقم (16/2/3) اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء علي كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية :

جدول رقم (16/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية.	3	61.70
2	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	3	103.00
3	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	3	65.30
4	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.	3	75.40
5	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية .	3	49.70
6	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.	4	97.63

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/3) ما يلي :

أ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (61.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول

رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية.

ب. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (103.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.

ج. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (65.30) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.

د. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (75.40) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن إعادة التدوير تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.

هـ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (49.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً

على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.

و. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (97.63) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تتسم بالملائمة والموضوعية والموثوقية.

مما تقدم يتضح للباحث تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (6) عبارات وعلى كل منها هناك (80) رأي هذا يعني أن عدد الآراء الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (480) رأي. ويمكن تلخيص آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أدناه:

### جدول رقم (17/2/3)

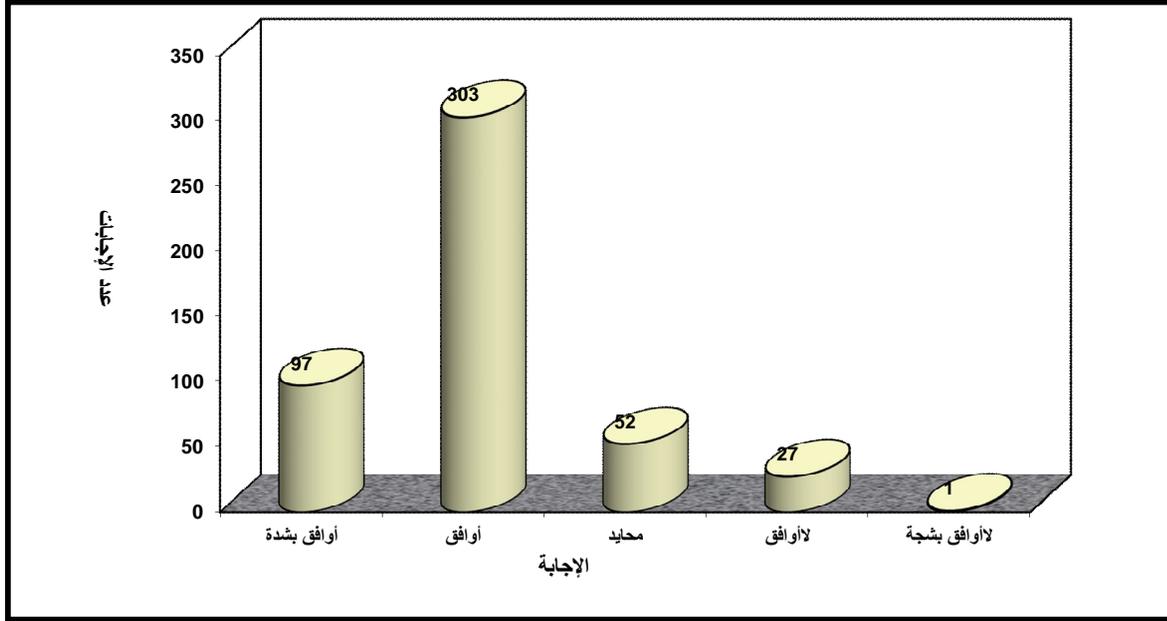
#### التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	97	20.2%
أوافق	303	63.1%
محايد	52	10.8%
لا أوافق	27	5.6%
لا أوافق بشدة	1	0.2%
المجموع	480	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (97) رأي وبنسبة (20.2%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (303) رأي وبنسبة (63.1%) موافقة، و (52) رأي وبنسبة (10.8%) محايدة، و (27) آراء وبنسبة (5.6%) غير موافقة على ذلك، ورأي واحد وبنسبة (0.2%) غير موافق بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الآراء الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (610.12) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الآراء ولصالح الآراء الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية" قد تحققت.

### 3. اختبار الفرضية الثالثة:

والتي تنص على: "محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي إلى الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة".  
يوضح الجدول رقم (18/2/3) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء على كل عبارة

من عبارات الفرضية الثالثة :

### جدول رقم (18/2/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للآراء على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	74.60
2	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقا لقوانين ولوائح حماية البيئة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	87.30
3	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	61.00
4	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الايرادات البيئية كأيرادات التدوير للمخلفات تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	51.50
5	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	69.90
6	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.	3	34.20

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/3) ما يلي :

أ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (74.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.34) واعتماداً

على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية تؤدي إلى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

ب. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (87.30) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقاً لقوانين ولوائح حماية البيئة تؤدي إلى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

ج. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (61.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية تؤدي إلى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

د. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (51.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الإيرادات البيئية كأيرادات التدوير للمخلفات تؤدي إلى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

هـ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (69.90) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

و. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (34.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين آراء أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة تؤدي الى الدقة والعدالة في التقارير المالية.

مما تقدم يتضح للباحث تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (6) عبارات وعلى كل منها هناك (69) رأي هذا يعني أن عدد الآراء الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (345) رأي.

ويمكن تلخيص آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أدناه:

### جدول رقم (19/2/3)

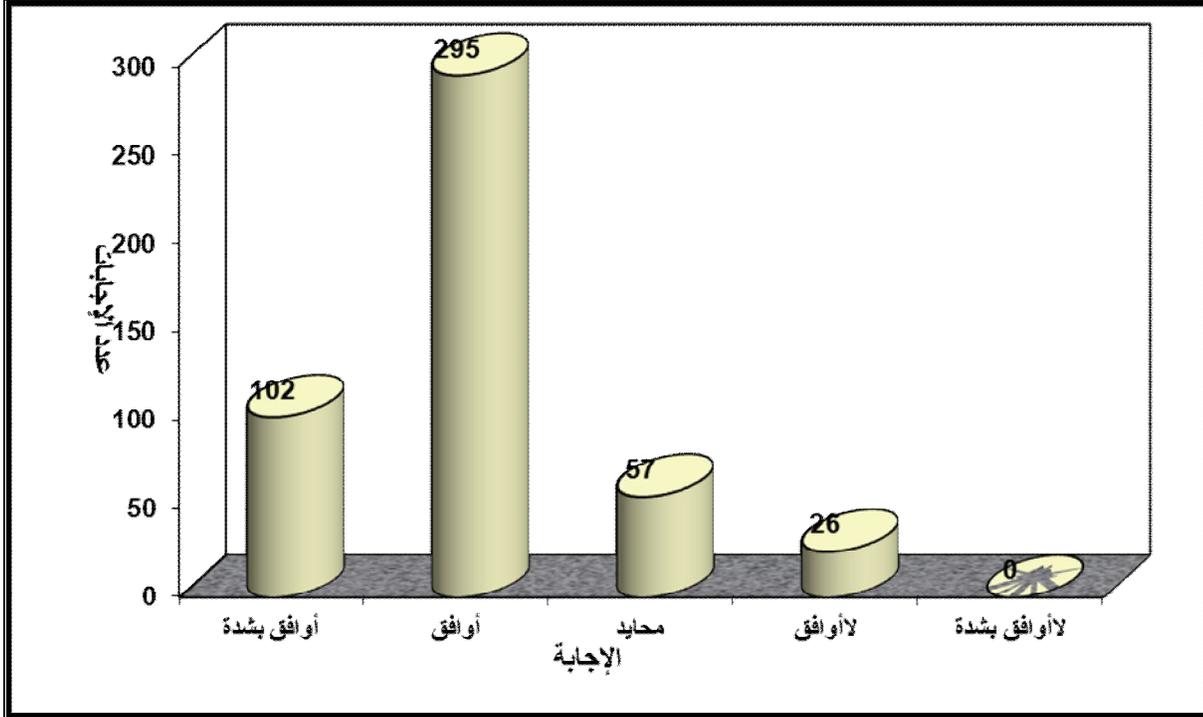
#### التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	102	21.3%
أوافق	295	61.5%
محايد	57	11.9%
لا أوافق	26	5.4%
لا أوافق بشدة	0	0.0%
المجموع	480	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (102) رأي وبنسبة (21.3%) موافق بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (295) رأي وبنسبة (61.5%) موافق، و (57) رأي وبنسبة (11.9%) محايد، و (26) رأي وبنسبة (5.4%) غير موافق على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الآراء الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (364.61) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الآراء ولصالح الآراء الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي على الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة" قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أدناه:

### جدول رقم (20/2/3)

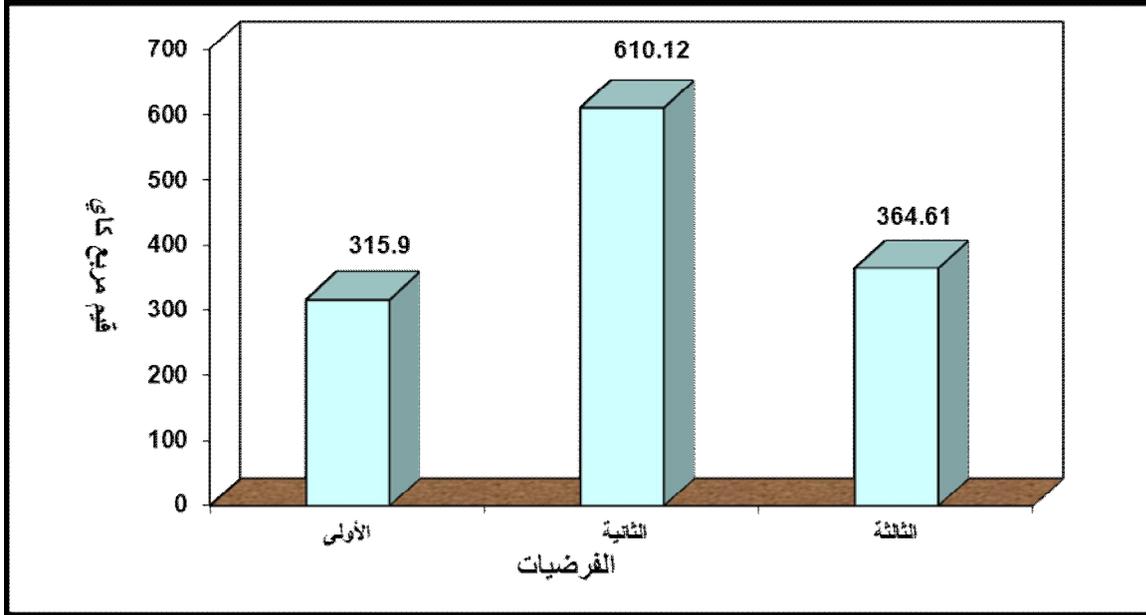
ملخص نتائج اختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة.	315.90
2	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير من خلال توفير معلومات عن التكاليف تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية في التقارير المالية.	610.12
3	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الى الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة.	364.61

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (10/2/3)

ملخص نتائج اختبار مربع كاي لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (10/2/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثانية تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (610.12)، يليها تحقق الفرضية لثالثة بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (364.61)، وأخيراً تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أقل قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (315.90).

## الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

## أولاً : النتائج

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية.
2. محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير للمخلفات.
3. محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة.
4. محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية.
5. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية .
6. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقاً لقوانين ولوائح حماية البيئة.
7. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية .
8. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الإيرادات البيئية كإيرادات التدوير للمخلفات .
9. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية.
10. محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الافصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة الصناعية.

## ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية لتوفير المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات البيئية.
2. الالتزام بجودة التقارير المالية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف البيئية التي توفر معلومات لجودة العرض والافصاح.
3. ضرورة اهتمام المنشآت الصناعية بالمعلومات عن التكاليف البيئية وعكسها في شكل تقارير مالية تلبى حاجة الجهات المختلفة من المستخدمين الداخليين والخارجيين للمنشأة.
4. تشجيع الشركات الصناعية علي تطبيق محاسبة التكاليف البيئية من خلال تقديم الاعفاءات الضريبية للشركات التي تقوم بتطبيقها.
5. العمل علي زيادة الوعي البيئي للمجتمع والحكومة الشركات الصناعية واصدار قوانين تلزم المنشآت خاصة المنشآت الصناعية بتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة.
6. قيام الاتحادات المهنية التي تعني بمهنة المحاسبة للتأصيل العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية لدورها في تحقيق التنمية المستدامة.
7. العمل علي التعليم والتدريب والتوعية المستمرة من خلال قواعد السلوك المهني للنزاهة والموضوعية وعدم التحيز والصدق والامانة والاستقامة للعمل علي التنمية الوطنية والعالمية لمصلحة المجتمعات كافة بما يتعلق بالبيئة وصلاحها.
8. قيام المؤسسات والجمعيات والاتحادات المهنية التي تعني بمهنة المحاسبة باتخاذ خطوات واجراءات عملية نحو تأصيل محاسبة التكاليف البيئية والاعتراف بدورها الفعال في تحقيق التنمية المستدامة.
9. الدراسات والبحوث المستقبلية :
  - أ. محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية .
  - ب. محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحقيق المسؤولية المجتمعية في الشركات الصناعية.

## المصادر والمراجع

1.الكتب :

- احمد فرغلي محمد , قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت , (الرياض: جامعة الملك سعود , 1983م).
- محمد عباس بدوي, المحاسبة البيئية, (الأسكندرية: المكتب الجامعي الحديث, الطبعة الثانية,2012م).
- أمين السيد لطفي , المراجعة البيئية (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر , 2005م) .
- جورج دانيال غالي , تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة , (القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر , 2001م) .
- جمعة خليفة الحاسي وآخرون , المحاسبة المتوسطة , (بنغازي : منشورات جامعة قار يونس,الطبعة الثانية,1991م).
- دونالد كيسو وجيري ويجانت , المحاسبة المتوسطة , ترجمة كمال سعيد وأحمد حجاج , (الرياض: دار المريخ للطباعة والنشر , 1998م) .
- د.طارق عبدالعال حماد, الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية,(الأسكندرية: الدار الجامعية للكتب,2010م).
- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والمصرفية, معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية (الدوحة: 2001م, الفقرة (10)).
- وليد ناجي الجبالي , دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة , (عمان : دار حامد , 2002م) .
- يوحنا آل آدم ، ود.صالح رزق, المحاسبة المالية ,(عمان : دار الحامد ، 2001م) .
- محمد سامي راضي , المحاسبة المتوسطة , (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر , 2004م).
- نعيم حنفي دهمش , القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ( عمان : المكتب الاستشاري , 1995م).
- محمد عباس بدوي, المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع ,(الأسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر,2000م).
- عبد الفتاح الصحن وآخرون , المراجعة الخارجية , موضوعات متخصصة, (القاهرة : الدار الجامعية , 2000م).
- عبد الفتاح الصحن وعمر حسنين , دراسات في المحاسبة المالية ( الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر , 1981م).

- عصام محمد متولي , تطوير التقارير المالية المنشورة لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للاوراق المالية , (الخرطوم : دار جامعة امدرمان الاسلامية للطباعة والنشر, 2002م).
- عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، ط2، (بيروت: دار العلم للملايين، 1984م).
- سعد عبد الرحمن ، القياس النفسي- النظرية والتطبيق ، ط3 ، (القاهرة، دار الفكر العربي، 1998م).
- د. محمد عبد العزيز حجازي وآخرون ، تحليل ونقد القوائم المالية ، (القاهرة : مطبعة التعليمي المفتوح ، 1993م).
- د. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم لأغراض الاستثمار، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م).
- د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة ، (عمان : دار مكتبة الحامد للنشر، 2000م).
- د. محمد ابراهيم عبد السلام ، رؤية المستثمرين للتقارير المالية للشركات المساهمة المصرية ، (الاسكندرية : مطبعة الاشعاع الفنية ، 1998م).

## 2. الرسائل الجامعية :

- اسماء عبد القادر الطاهر ، اثر التكاليف البيئية على تقويم اداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة حالة تطبيقية على قطاع النفط ، (بورتسودان: جامعة البحر الاحمر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة فى الاقتصاد والعلوم الادارية ، 2010م) .
- جمال خضر احمد حمد ، الافصاح عن المعلومات البيئية ودوره فى رفع كفاءة التقارير المالية المنشورة ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م).
- هدى دياب احمد صالح , مراجعة الاداء البيئى في منظمات الاعمال الهادفة للربح , (الخرطوم: جامعة امدرمان الاسلامية , كلية العلوم الادارية , رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة , 2003م) .
- هدى سراج الدين محمد ، التكاليف البيئية ودورها فى تقويم الاداء البيئى فى المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .
- حمزة بشرى ابكر ، اطار مقترح لقياس وعرض التكاليف البيئية بالمؤسسات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2004م) .

- يحيى عمر ابراهيم الاهل ، دور التكاليف البيئية فى تقويم الاداء البيئى فى المنشآت الصناعية اليمينية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) .
- محمد بدر حامد الصبيح ، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، دراسة تطبيقية لمصنع اسمنت عطبرة ، (الخرطوم : جامعة امدرمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2002م) .
- محمد عبيد كافي ابكر ، دور المعايير المحاسبية فى تحديد تكلفة استخدام الموارد البيئية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة فى المحاسبة والتمويل ، 2003م) .
- عادل ادم ابراهيم اسحق ، اثر الافصاح الاجتماعى والبيئى على نوعية المعلومات المحاسبية فى الشركات الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) .
- عزة السيد سيد احمد ، المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2007م) .
- الصادق احمد جاد الله بشير ، اثر الافصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على القوائم المالية لشركات المساهمة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2009م) .
- صبرى حسن عطية ابو ناموس ، القياس المحاسبى للتكاليف الاجتماعية والبيئية واثرها فى القوائم المالية المنشورة واتخاذ القرارات فى المنظمات الاعمال ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، 2007م) .
- صفية احمد ضو احمد ، دور التقارير المالية فى تحسين كفاءة اداء سوق الخرطوم للاوراق المالية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م) .
- شيماء سعيد محمد يسن ، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير ، 2012م) .
- التومة محمد عثمان رجب ، دور التقارير عن التكاليف البيئية فى الشركات العاملة فى مجال النفط بالسودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) .

- خالد حسن محمد سالم , تأثير القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة علي قرار الاستثمار , (القاهرة: جامعة عين شمس , كلية التجارة , رسالة ماجستير غير منشورة, 2008م) .

### 3.المجلات والدوريات العلمية

- احمد زكى متولى , ادارة التكاليف البيئية منظومة استراتيجية مقترحة لتدعيم القرارات التنافسية لشركات صناعة الغزل والنسيج المصرية , (بني سويف : جامعة بني سويف , كلية التجارة , مجلة الدراسات المالية والتجارية , المجلد الاول , العدد2 , 2006م) .
- أحمد محمد الشهير سيد عمر, إمكانية التعبير عن الأداء البيئي و الإجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية , (اسيوط: جامعة أسيوط , كلية التجارة , المجلة العلمية لكلية التجارة, العدد25, 1998م).
- أحمد عبد الرحمن المخادمة , ياسين احمد العيسى , مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف التلوث البيئي دراسة ميدانية على الشركات الاردنية , (القاهرة: جامعة القاهرة, كلية التجارة, مجلة المحاسبة والادارة والتأمين, السنة 45 , العدد السابع والستون, 2006م) .
- أيمن صابر سيد علي , مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر , (القاهرة : جامعة عين شمس , كلية التجارة , مجلة الفكر المحاسبي , السنة 13 , العدد 2 , 2008م) .
- وزارة المالية ولاية الخرطوم , تقرير منطقة بحري الصناعية , (الخرطوم : مجلة الاستثمار والصناعة , 2002م) .
- حسين محمد عيسى, نظم إدارة التكاليف البيئية , إطار مقترح , (القاهرة : جامعة عين شمس, كلية التجارة , المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة , مجلد3 , العدد 3 , 1999م) .
- حسين على خشارمة , تحليل مستوى الافصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية , (المنصورة : جامعة المنصورة , المجلة المصرية للدراسات التجارية , المجلد 31 , العدد 2 , 2007م) .
- عبد المنعم فليح عبدالله , قياس وتحليل ورقابة تكاليف الاداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الادارة البيئية , (بني سويف : جامعة القاهرة , كلية التجارة ببني سويف , مجلة الدراسات المالية التجارية , السنة 12 , العدد الاول , 2002م).
- عبد الرزق قاسم الشحادة , القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة , (دمشق: جامعة دمشق , كلية

- الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الاول ، (2010م).
- عوض لييب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، (الاسكندرية : جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، 1996م).
- عمر حسين عبد البر وآخرون ، أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية، (المنصورة، جامعة المنصورة، مجلة العلوم البيئية ، المجلد 14 ، العدد الاول ، يونيو 2007م).
- عنايات حامد محمد عطية ، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 23 ، العدد 2 ، 2003م).
- محمد حسين احمد حسن ، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، السنة 13 ، العدد الاول والثاني ، 1999م) .
- محمد محمد ابراهيم منصور ، المحاسبة والإفصاح عن تلوث البيئة ودراسة نظرية تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد 36 ، العدد 3 ، 1996م) .
- محمود يوسف الكاشف ، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية ، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الاول، 2009م) .
- مصطفى محمد كمال محمد حسن، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية ، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 2، 2007م).
- نادية عبدالحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح على الاداء البيئي لمنظمات الاعمال، (جامعة الازهر - فرع لبنان، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 19 ، ديسمبر، 2001م).
- نعيم فهيم حنا ، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 30، العدد الاول ، 2008م).

- رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 31، العدد الأول، يناير 2009م).

### ثانياً: المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية :

- Objective Of Financial Reporting by Business Enterprises, SFAC.No.1, FASB, November, 1978.
- Financial Accounting Standard Board , (FASB), SFAC NO.1,1978.
- J.S.Toms,"**Firm Resources,Quality Signals and The Delterminants Of Corporate Environmental Reputation :Some UK Evidence**", The British Accounting Review,Vol. 34,Issue.3 ,September 2002.
- Peter Lemathe,Roger K Doost, "**Environnemental Cost accounting and auditing** ", Managerial Auditing Journal,Vol.15 Issue.8,2000.
- Herbohm,k , "**a full cost environmental accounting experiment, accounting, organization and society**",vol.30, 2005.
- Jasch Christine,"**How to perform an environmental management cost assessment in one day**" ,journal of cleaner production, vol.14, no.14, 2006.
- Jamal AdelAl Sharairim, Waleed Mjalli Al Awawdeh,"**The Impact of Environmental Costs on the competitive Advantage of Pharmaceutical Companies in Jordan**", Middle Eastern Finance and Economics,Issue.15, 2011.
- Williams, S.M.,"**Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political economy theory**", The International Journal of Accounting,Vol.34, No.2, 1999.
- Muttanachai Suttipun, Patricia Stanton, "**Determinants of environmental disclosure in The corporate annual Reports**", International Journal of Accounting and Financial Reporting, ISSN 2162-3082, Vol.1, No.1, 2012 .

## الملاحق

وجيا  
محاسبة الأدارية

جام  
كلية الدراسات

الدكتور/..... /الموقر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

### الموضوع : تحكيم استبيان

بالإشارة الي الموضوع اعلاه مرسل لكم استبيان يخص الدارس / عمر عبدالله احمد عمر والذي يقوم باعداد دراسة حول محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية. ارجو من سيادتكم التكرم بمنحه جزء من وقتكم الغالي لتحكيم الاستبيان المرفق .

ولكم خالص الشكر ,,,

الباحث :

عمر عبدالله احمد



سحر ريم (٤)  
استمارة الاستبانة  
بسم الله الرحمن الرحيم

# جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

## كلية الدراسات العليا

### قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

#### استمارة استبانة

الاخ الكريم/ الاخت الكريمة/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

#### الموضوع: استمارة استبانة

يقوم الدارس بدارسة بعنوان: (محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية في المنشآت الصناعية) بحث تكميلي لاستيفاء متطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية وارجو مشاركتكم ومساهمتمكم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة.

علماً بأن البيانات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لاغراض البحث العلمي فقط.

ولكم فائق الشكر والتقدير...

الباحث:

عمر عبدالله احمد عمر

القسم الاول : البيانات الشخصية :

الرجاء وضع علامة (√) امام الخيار المناسب :

1. العمر :

30 سنة فأقل ( ) 31 - 40 سنة ( )

اكتر من 50 سنة ( ) 41- 50 سنة ( )

## 2. المؤهل العلمي :

بكالوريوس ( ) دبلوم عالي ( ) ماجستير ( )  
دكتوراة ( ) اخرى ( )

## 3. المؤهل المهني :

زمالة سودانية ( ) زمالة عربية ( )  
زمالة امريكية ( ) زمالة بريطانية ( )  
اخرى ( ) لا توجد ( )

## 4. التخصص العلمي :

التكاليف والمحاسبة الادارية ( ) المحاسبة والتمويل ( )  
ادارة اعمال ( ) اقتصاد ( )  
دراسات مصرفية ( ) اخرى ( )

## 5/ المسمي الوظيفي :

مدير عام ( ) مدير اداري ( )  
مدير مالي ( ) محاسب تكاليف ( )  
محاسب مالي ( ) مراجع ( )  
اخرى ( )

## 6/ سنوات الخبرة :

5 سنوات فأقل ( ) 6 - 10 سنوات ( )  
11 - 15 سنة ( ) 16 - 20 سنة ( )  
21 - 25 سنة ( ) اكثر من 25 سنة ( )

## الجزء الثاني: عبارات الفرضيات:

ضع علامة ( √ ) أمام مستوى الموافقة المناسب:

## الفرضية الاولى :

توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف البيئية لأوجه نشاط المنشأة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة للتقارير المالية للمنشأة

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المنازعات القضائية نتيجة لاخلال المنشأة بقوانين ولوائح حماية البيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					
2	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					
3	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					
4	توفر المحاسبة عن التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					
5	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					
6	توفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تساهم في زيادة قابلية الفهم والمقارنة .					

#### الفرضية الثانية:

محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية :

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
-----	----------	------------	-------	-------	----------	---------------

					1	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الموارد البيئية المستنزفة تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية .
					2	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل اضرار المخلفات الصناعية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية .
					3	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المنشآت الصناعية نتيجة عمليات التصنيع تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية .
					4	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف ناتجة عن اعادة التدوير تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية.
					5	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث والتطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية .
					6	محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف بيئية وقائية تمنع حدوث الاضرار البيئية تتسم بالملاءمة والموضوعية والموثوقية .

الفرضية الثالثة:

محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن التكاليف البيئية تؤدي الي الدقة والعدالة للتقارير المالية للمنشأة:

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة الصناعية تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية .					
2	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الالتزام البيئي للمنشأة وفقاً لقوانين ولوائح حماية البيئة تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية.					
3	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن بنود المصروفات البيئية الجارية تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية.					
4	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الايرادات البيئية كإيرادات التدوير للمخلفات تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية.					
5	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الصناعية تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية.					
6	محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة تؤدي الي الدقة والعدالة في التقارير المالية.					

ملحق رقم (3)

قائمة باسماء محكمي الاستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم	رقم
اكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية	استاذ مساعد	د. زين العابدين يس	(1)
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د. محمد عبد الحميد محمود	(2)
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د. فارس الطيب محمد	(3)
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د. محمد الناير محمد	(4)